

La loi du 20 novembre 2022 : la seconde phase des mesures d'accroissement des pouvoirs du fisc

Typhanie AFSCHRIFT
Partner Afschrift Tax & Legal

L'auteur remercie M^e LAURE VANDE PUTTE, avocate au Barreau de Bruxelles (Afschrift Tax & Legal) pour sa contribution à la préparation du présent texte.

L'administration fiscale pour le cabinet du ministre des Finances, et qui a été intitulé « Second plan de lutte contre la fraude fiscale et sociale ».

Il s'agit d'un « second » plan. Il en a existé un premier, que nous avons commenté dans une étude précédente².

TABLE DES MATIÈRES

1.	L'inventaire des mesures contenues dans la loi	2
2.	La réforme des délais de taxation, d'investigation, et de conservation des documents	3
2.1.	Les nouveaux délais d'imposition	3
2.2.	Le délai de trois ans	3
2.3.	Le nouveau délai de quatre ans	4
2.4.	Un délai de six ans	5
2.5.	Le délai de dix ans pour les déclarations complexes	9
2.6.	Délai de dix ans pour fraude	11
2.7.	Application de la loi dans le temps	17
3.	Modifications en matière de réclamations	18
4.	La possibilité pour l'administration fiscale de demander des astreintes	19
4.1.	Le motif invoqué par l'administration	19
4.2.	Le texte de la loi nouvelle	19
4.3.	Les conditions d'exercice de l'action de l'administration	20
5.	Autres dispositions	30
5.1.	Accès du fisc aux renseignements communiqués aux administrations étrangères	30
5.2.	Pas d'accès au registre UBO pour faire du datamining	31
6.	Conclusion	31

La loi du 20 novembre 2022 « portant des dispositions fiscales et financières diverses » se présente comme une de ces multiples lois « fourre-tout »¹, qui sont pratiquement devenues la norme des gouvernements qui se succèdent, lorsqu'il s'agit de voter des dispositions fiscales.

On trouve dans cette loi des textes épars et d'importance très variable, dont certains ont une incidence exclusivement budgétaire, et d'autres pas du tout. Et le tout est rassemblé dans un texte qui ne présente pas la moindre cohérence, et auquel on n'essaye même pas d'en donner une.

Mais, dans cette loi, figure un ensemble de règles qui sont issues d'un texte non législatif, préparé par

1. L'inventaire des mesures contenues dans la loi

1. Même si on limite l'examen des mesures à celles qui ont une portée sur le plan de la procédure fiscale, on se retrouve avec une variété assez importante de questions.

L'essentiel est certes consacré à l'extension des délais d'imposition et d'investigation, avec la modification de certains délais, et la création d'autres, dans diverses hypothèses. Ce sera la première question que nous aborderons ci-dessous, et elle représentera la plus grande partie de notre étude.

1. M.B., 30 novembre 2022, numac 88145.

2. Typhanie AFSCHRIFT, « L'accroissement des pouvoirs de l'administration fiscale et de ses agents », R.G.F.C.P., 2022, p. 2 à p. 17 ; voir aussi en néerlandais Typhanie AFSCHRIFT, De uitbreiding van de bevoegdheden van de fiscale administratie haar aangestelden, *Algemeen fiscaal tijdschrift* 2022/11-12, p. 51 et suiv.

Ensuite, l'on trouve dans la loi une disposition accordant à l'administration le droit de s'adresser au juge pour faire prononcer des astreintes dans le cas où un contribuable n'exécuterait pas ses obligations légales, notamment en matière de communication de documents ou d'informations aux services du fisc.

Une troisième mesure concerne la possibilité pour l'administration fiscale d'utiliser elle-même, dans ses propres enquêtes, les renseignements qu'elle reçoit des banques et autres organismes financiers dans le cadre dit du système CRS (Common Reporting Standard) et qui sont destinés à des administrations étrangères. Dans un même contexte, l'on a édicté une disposition anti-abus permettant d'écarter les mécanismes volontairement mis en place par un contribuable pour échapper à la transmission automatique d'informations.

Nous aborderons, dans cet ordre, ces différentes mesures dans la présente étude. Nous nous abstenons d'y aborder d'autres questions, très ponctuelles, qui font également l'objet de dispositions de ce texte, comme, par exemple, le nouveau calcul des intérêts de retard³.

2. La réforme des délais de taxation, d'investigation, et de conservation des documents

2.1. Les nouveaux délais d'imposition

2. La loi a procédé à une réforme complète de la matière des délais d'imposition. A cet effet, un nouveau texte, édicté par l'article 95 de la loi, remplace entièrement l'article 354 du C.I.R. 92, qui avait pourtant déjà été modifié, dans le cadre du « *premier plan de lutte contre la fraude* » par la toute récente loi du 28 mars 2022.

3. En substance, le régime antérieur à la loi prévoyait les délais suivants :

- Lorsque les revenus avaient été déclarés correctement et dans les délais, ils devaient faire l'objet d'une taxation au plus tard le 30 juin de l'année qui suit celle de l'exercice d'imposition⁴.
- En cas de rectification, en l'absence de fraude, ce délai était porté à trois ans à partir du premier janvier de l'exercice d'imposition⁵.

- Ce délai de trois ans était prolongé de quatre ans, et donc porté à sept ans lorsqu'une infraction au Code des impôts sur les revenus ou de ses arrêtés d'exécution avait été « *commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire* »⁶.

A ces délais s'en ajoutaient d'autres dans les hypothèses suivantes :

- nouveau délai en cas d'annulation d'une cotisation antérieure⁷ ;
- en cas d'éléments nouveaux résultant d'un contrôle, d'obtention d'informations venant de l'étranger, ou d'éléments résultant d'une action judiciaire, ou d'autres éléments probants provenus à l'administration, ou encore résultant d'une procédure amiable en application d'une convention internationale préventive de la double imposition, des délais spéciaux étaient prévus par l'article 358 C.I.R. 92.

Ces différentes hypothèses, résultant des articles 355 à 358 C.I.R. 92 n'ont pas fait l'objet de modifications, et les délais qui en résultent sont donc maintenus tels qu'ils étaient sous le régime antérieur.

Seuls sont donc modifiés les délais prévus par l'article 354 du Code, mais il faut bien constater qu'il s'agit de ceux qui sont le plus fréquemment appliqués.

2.2. Le délai de trois ans

4. La loi ne change rien à l'obligation de l'administration de taxer les revenus correctement déclarés, dans les délais, lorsqu'elle ne procède à aucune modification du montant des revenus imposables, pour le 30 juin de l'année suivant celle de l'exercice d'imposition.

Cette règle, qui résulte de l'article 354, alinéa 1^{er} C.I.R. 92 ne joue, comme on le sait, qu'en l'absence de toute modification aux revenus imposables. Elle ne s'applique pas aux revenus régulièrement déclarés, lorsque l'administration veut y ajouter d'autres revenus, qui ne l'avaient pas été⁸.

La loi continue par ailleurs à prévoir que « *lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte au revenu imposable* », l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi « *pendant trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû* »⁹.

3. Art. 1 à 36 inclus de la loi.

4. Art. 354, ancien alinéa 1^{er} C.I.R. 92.

5. Art. 354, ancien alinéa 1^{er} C.I.R. 92.

6. Art. 354, ancien al. 2 C.I.R. 92.

7. Art. 355 et 356 C.I.R. 92.

8. Cass. (1^{re} ch.), 17 novembre 2016, R.G. F.14.0166.F ; Anvers n° 2019/AR/2189, 27 avril 2021, *Cour. fisc.*, 2021 (reflet), liv. 10, 269 et <http://www.monkey.be/> (1^{er} juillet 2021), note X ; *F.J.F.*, 2022 (sommaire), liv. 8, 569 et <http://www.monkey.be/> (7 novembre 2022), note – ; *Fiscologue*, 2021 (sommaire BUYSSSE, C.), liv. 1717, 11 et <http://www.fiscologue.be/> (8 octobre 2021) ; T.F.R. 2022 (sommaire), liv. 615, 138 et <http://tfrnet.larcier.be/> (12 mars 2022).

9. Art. 354 § 1^{er}, al. 1^{er} nouveau.

2.3. Le nouveau délai de quatre ans

5. La loi introduit un nouveau délai, cette fois d'une durée de quatre ans, « *en cas d'absence de déclaration* », ou « *de remise tardive de celle-ci* ». Dans ce cas, le fisc dispose par conséquent d'un délai d'un an de plus, soit « *quatre ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû* ».

Ceci vise donc les hypothèses où le contribuable n'a pas rempli de déclaration du tout, ou l'a adressée à l'administration en retard.

Ceci ne concerne donc pas les personnes dispensées de déposer une déclaration¹⁰, ni celles qui déclarent leurs revenus dans un délai excédant celui figurant sur la formule de déclaration, mais compatible avec une décision de l'administrateur général de l'administration ou de son délégué en vertu de l'article 311 C.I.R. 92.

Ceci ne vise pas non plus les personnes qui, en vertu de l'article 311 du C.I.R. 92 ont demandé et obtenu un délai pour le dépôt de la déclaration, et ont respecté ce délai. De tels délais pouvant être demandés pour juste motif¹¹, une personne qui ne l'aurait pas obtenu, alors qu'elle disposait d'un juste motif, pourrait à notre avis encore invoquer celui-ci à l'appui d'une réclamation contre une taxation qui, soit lui imposerait une amende ou un accroissement d'impôt pour non-dépôt de la déclaration, soit ferait usage du nouveau délai de quatre ans alors qu'un délai avait été légitimement demandé pour un motif répondant à la notion de « *juste motif* », mais que le taxateur n'aurait, à tort, pas reconnu comme tel.

6. Comme toujours, et en application de la théorie des éléments générateurs en matière de preuve¹², c'est l'administration qui assume la charge de la preuve que le délai n'a pas été respecté.

Ceci lui sera en général relativement aisé, dans le cas où la déclaration a été faite par voie électronique, ou encore lorsque le contribuable affirme, à tort, l'avoir adressée de cette manière. Sauf contestation du système électronique de datation des déclarations reçues, il faudra en effet considérer que la date annoncée par ce système informatique sera établie.

7. La question est beaucoup plus délicate en ce qui concerne les déclarations « papier » que le contribuable soutiendra avoir envoyées par la poste. Aucune disposition légale ne prévoit en effet que le contribuable devrait envoyer cette déclaration par

recommandé ni obtenir une autre preuve de l'envoi ou de la réception de celle-ci. Et c'est bien l'administration qui, voulant faire l'usage d'un délai supplémentaire, doit invoquer et donc établir le manquement du contribuable (soit l'absence ou le caractère tardif de la déclaration) qui assumera la charge de la preuve.

Cette preuve est souvent difficile, et ce même lorsque le contribuable a déposé tardivement une déclaration, et que l'administration y a apposé un cachet « *pour réception* » à une date déterminée. Le juge n'est à mon avis pas tenu d'avoir égard à des mentions apposées par une partie elle-même sur un document, du moins lorsqu'elles font l'objet d'une contestation. Et il n'est pas certain que l'administration parviendra toujours à faire cette preuve, par toutes voies de droit, en se fondant sur des éléments ne provenant pas de ses services. Cela nous paraît toutefois nécessaire en vertu de la règle suivant laquelle « *nul ne peut se créer de titre à soi-même* ».

Quelques décisions de jurisprudence sont certes conciliantes avec le fisc à ce sujet et considèrent qu'en l'absence de preuve d'envoi de la déclaration, l'administration ne devrait pas supporter la charge de la preuve négative de sa non-réception dans le délai. Pourtant le principe que nul ne peut se créer de tort à soi-même est reconnu par un arrêt rendu en matière fiscale¹³ et le principe de la théorie des éléments générateurs n'est plus guère contesté.

8. Certaines juridictions considèrent que le contribuable qui invoque tardivement avoir envoyé sa déclaration par la poste dans les délais, n'oppose pas une défense crédible. D'autres accordent à notre avis, à tort, une forte importance aux mentions de date de réception apposées sur les déclarations¹⁴.

Ce genre de contestation existait déjà auparavant. Elle se limitait toutefois jusqu'ici à deux hypothèses : celle de la taxation d'office fondée sur un retard de déclaration, et celle des accroissements d'impôts infligés en raison de retard. On pouvait aussi imaginer des contestations lorsque des accroissements d'impôts ultérieurs étaient calculés sur la base des dossiers de l'administration, qui relevaient que le contribuable était récidiviste ou non pour ce type d'infraction : il s'agit également d'affirmations unilatérales de l'administration, auxquelles aucune disposition légale n'attribue un caractère probant particulier.

Aujourd'hui, le problème se posera également du point de vue de la question du respect par le fisc des délais d'imposition, lorsque celui-ci a entendu faire

10. En vertu de l'article 306 C.I.R. 92.

11. Commentaire administratif 311/6.

12. T. AFSCHRIFT, Traité de la Preuve en droit fiscal, p. 51 à 63.

13. Cass. 25 février 1982, J.T. 544, observations de T. AFSCHRIFT.

14. Liège, 17 mars 2006, 1999/FI/120.

usage de son nouveau délai de quatre ans. Il n'en est évidemment pas ainsi lorsque le fisc peut en outre invoquer un délai plus long, tel que ceux prévus par les autres dispositions de l'article 354, alinéa 3 et suivants du C.I.R. 92.

2.4. Un délai de six ans

9. La loi prévoit aussi un nouveau délai de six ans, soit une durée également inexistante jusqu'à présent, dans plusieurs hypothèses prévues par l'article 354 § 1^{er} alinéa 3 nouveau du C.I.R. 92.

Ce nouveau délai pourra être utilisé dans six hypothèses, décrites ci-dessous.

Pour l'application de ce délai, le fisc devra toutefois respecter une condition commune préalable, puis faire la preuve qu'il se trouve dans une des six situations prévues par l'article 354 alinéa 3.

La *condition commune* préalable est la suivante : Il faut d'abord que, soit il n'y ait pas eu de déclaration fiscale, soit celle-ci ait été remise tardivement, soit que « *l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration* » : en clair, il faut que soit il n'y ait pas eu de déclaration, soit que celle-ci soit tardive, soit qu'un élément au moins de celle-ci soit inexacte et que l'impôt dû réellement soit supérieur à celui qui résulte des éléments déclarés.

10. En outre, il faut que l'on soit dans une des six situations suivantes limitativement énumérées.

Les six situations dans lesquelles l'administration fiscale peut faire usage de ce délai spécial sont les suivantes :

11. (i) La première hypothèse est celle où « *la déclaration concerne une entreprise qui doit déposer un fichier local conformément à l'article 321/5* » du C.I.R. 92.

L'article 321/5 fait partie des « *obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert* ». Elles ne s'appliquent qu'aux « *entités belges constitutives* » d'un groupe, tel que ces notions sont définies par l'article 321/1 du C.I.R. 92. Une entité belge constitutive est « *toute entité distincte d'un groupe multinational qui est intégré dans les comptes annuels consolidés du groupe multinational à des fins d'information financière, ou qui serait intégré dans ces comptes si des participations dans une telle entité d'un groupe multinational était négocié sur*

un marché réglementé »¹⁵. Quant au groupe, il s'agit d'un « *ensemble d'entreprises liées par la propriété ou le contrôle... tenu... d'établir des comptes annuels consolidés à des fins d'information financière ou qui serait tenu de le faire si des participations dans une de ces entreprises étaient négociées sur un marché réglementé* ».

Pour que le groupe soit considéré comme « *multinational* », il doit comprendre deux entreprises ou plus qui sont résidentes de juridictions différentes ou comprendre une entreprise qui est résidente d'une juridiction et qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable¹⁶.

Cette obligation est par conséquent limitée à l'hypothèse d'entité constitutive d'un groupe multinational répondant à ces conditions, puisque seules ces entités doivent déposer un « *fichier local* » au sens de l'article 321/5. Celui-ci comprend « *une déclaration et un document d'information détaillé concernant l'analyse des prix de transfert des transactions entre l'entité locale et les entités étrangères du groupe* »¹⁷.

Le délai s'applique dès que l'entreprise « *doit* » déposer le fichier local. Peu importe qu'elle ait effectivement respecté cette obligation ou qu'elle ne l'ait pas fait.

Il faut à notre avis interpréter le terme, assez « *étrange* », d'une déclaration qui « *concerne* » une entreprise de ce type, comme s'appliquant exclusivement aux déclarations de ces entreprises, c'est-à-dire des entités constitutives concernées. En l'absence de précisions, on ne peut à notre avis considérer que ce délai pourrait s'appliquer aussi à d'autres entreprises même liées, simplement parce que sur le plan fiscal, elles seraient éventuellement « *concernées* » par ce rapport ou par cette déclaration.

12. (ii) Il en est de même lorsque « *la déclaration concerne une entreprise qui est soumise à l'obligation de souscrire une déclaration pays par pays conformément à l'article 321/2* » du C.I.R. 92.

Il s'agit à nouveau d'une référence à la législation spécifique aux questions de « *prix de transfert* ».

L'article 321/2 prévoit l'obligation pour « *chaque entité constitutive belge* » qui est l'entité mère ultime d'un groupe multinational, de faire parvenir à l'administration une « *déclaration pays par pays* ». Il s'agit là d'une obligation qui ne concerne que l'entité mère belge d'un groupe multinational. Et l'on entend par « *entité mère ultime* », au sens de l'article 321/1, 8°,

15. Art. 321/1, 4^e a, C.I.R. 92.

16. Art. 321/1, tertio C.I.R. 92.

17. Art. 321/5 § 2 C.I.R. 92.

une entité qui, exclusivement, détient directement ou indirectement dans ce groupe une « *participation d'une importance telle qu'elle est tenue d'établir des comptes annuels consolidés...* ».

13. (iii) Le délai de six ans existe également lorsque le contribuable, en vertu de l'article 307 § 1/2 du C.I.R. 92, doit accompagner sa déclaration « *d'un formulaire reprenant les paiements effectués pendant la période imposable, directement ou indirectement à des personnes ou des établissements stables* » établis dans ce qu'on appelle habituellement des « *paradis fiscaux* ». Ceux-ci sont en réalité définis comme répondant à une des caractéristiques suivantes : être établi dans des Etats considérés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales comme un Etat n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange des renseignements sur demande, ou encore figurant sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée, ou encore sur celle des Etats repris sur la liste de l'Union européenne des juridictions non coopératives.

Il est donc fait référence, sur la base de l'article 307 § 1/2 aux entités visées par trois listes différentes, qui correspondent d'ailleurs à des notions distinctes de « *paradis fiscaux* ». Ceux-ci sont définis tantôt comme étant des Etats ou territoires où les impôts sont particulièrement bas, voire inexistants, tantôt comme étant des Etats, même à taxation élevée, mais qui ne respectent pas les standards des échanges d'informations.

L'article 307 ne concerne que les contribuables soumis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents « *sociétés* ». Ils sont tenus de déclarer « *tous les paiements effectués directement ou indirectement* » à des entités figurant sur l'une de ces trois listes, pour autant qu'il s'agisse de montants atteignant un minimum de 100 000 €. La déclaration doit être faite sur un formulaire spécial, et « *annexée à la déclaration* »¹⁸.

Cette déclaration est obligatoire quelle que soit la justification de ce paiement. En l'absence de déclaration, ces paiements ne peuvent faire l'objet d'une déduction à titre de frais professionnels (article 198, § 1^{er}, 10° C.I.R. 92), mais ce sont tous les paiements et non les sommes que l'on entend déduire comme frais professionnels qui doivent être déclarés.

Il faut insister sur le fait que cela peut donc concerner des paiements qui n'ont aucune incidence sur le revenu imposable. Il en est par exemple ainsi lorsque la somme fait l'objet d'un paiement pour une facture qui a déjà été déduite en frais professionnels pour l'exercice précédent. Le paiement est alors sans incidence

sur le résultat, mais doit néanmoins être déclaré, alors que la facture ne devrait, paradoxalement, pas l'être, n'étant pas un « *paiement* ».

De même, un paiement visant à la réalisation d'un investissement à l'étranger est normalement aussi sans incidence sur le revenu imposable, par exemple s'il s'agit d'actions qui ne sont évidemment pas déductibles. L'on notera toutefois que le paiement effectué à une entité belge, ou d'un pays ne figurant pas sur la liste, qui est vendeur d'actions d'une société figurant sur la liste (par exemple : une société panaméenne) ne tombe pas sous le coup de la disposition prévue à l'article 307 § 1^{er} alinéa 2, alors qu'il en serait le cas de l'inverse (l'achat d'actions d'une société française, avec paiement à une société panaméenne).

Cette disposition est en réalité dépourvue de sens, et il est bien étrange qu'on lui accorde une importance particulière en prévoyant, pour les seules entreprises soumises à cette obligation, qu'elles la respectent ou non, un délai de taxation supérieur de trois ans au délai de taxation ordinaire.

Certaines entreprises feraient bien de considérer les risques du fait de se retrouver dans une situation où elles doivent faire une déclaration d'un paiement de plus de 100 000 € en vertu de l'article 307/1 § 2. Cette déclaration n'a en général que très peu de (voire aucune) conséquences sur le plan fiscal, mais le seul fait d'être, pour ce seul motif, soumises à un délai d'imposition substantiellement plus long constitue un dommage en soi. Il l'est aussi non seulement à cause du risque d'une taxation supplémentaire, même trouvant sa source dans une question n'ayant rien à voir avec l'objet de la déclaration spéciale en question, mais aussi en raison du surcoût administratif causé par un contrôle portant sur des années supplémentaires.

Il peut dès lors être judicieux de tenter d'éviter de devoir faire des paiements à des entreprises se trouvant sur cette liste. Malgré l'usage des termes « *directement ou indirectement* » dans le texte légal, cela s'avère en général très facile, notamment parce que seuls les paiements, et non les sommes dues, sont visés par ce texte particulièrement mal rédigé.

14. (iv) La loi prévoit également un délai de six ans « *lorsque la déclaration de précompte mobilier comporte des exonérations, renonciations ou réductions accordées sur la base d'une convention préventive de la double imposition* », ou l'un des avantages de la Directive n° 2011/96/UE ou de la Directive n° 2003/49/CE en matière de précompte mobilier en faveur d'un résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne.

18. Art. 307 § 1/2, al. 4 C.I.R. 92.

Ceci concerne les entreprises qui ont rentré des déclarations au précompte mobilier, lorsque ces déclarations prévoient un régime d'exonération en faveur du bénéficiaire des sommes payées par l'entreprise.

Il s'agit donc en général d'hypothèses où une société belge devait certains montants à titre de revenus mobiliers, et a obtenu une exonération ou réduction de ceux-ci, qui a bénéficié au créancier à qui les intérêts ou autres revenus mobiliers étaient payés.

Ce qui retient donc l'attention du législateur c'est l'hypothèse où un revenu mobilier a été payé sans perception du précompte mobilier belge ou avec perception d'un précompte mobilier réduit.

De telles hypothèses peuvent exister, comme le prévoit le texte, en vertu de conventions préventives de la double imposition, qui comportent très souvent des règles de ce type en matière de revenus mobiliers payés à l'étranger (dividendes, intérêts, redevances).

De telles exonérations sont également prévues par les deux directives citées par le texte. Il s'agit d'une part de la Directive n° 2011/96/UE, aussi appelée « *directive mère/filiale* », qui exonère certains dividendes payés par une filiale à sa société mère, moyennant certaines conditions. Sont également visées les hypothèses où des exonérations ou réductions ont été demandées sur la base de la Directive n° 2003/49. Celle-ci concerne « *un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents* ». Il s'agit donc dans les deux cas de paiements intra-groupe.

15. (v) Il en est de même lorsque « *la déclaration contient une imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée à l'article 285* ».

La notion de quotité forfaitaire d'impôts étrangers a perdu beaucoup de son importance au cours des dernières années. En théorie, l'article 285 alinéa 1^{er} prévoit que pour « *les revenus de capitaux et biens mobiliers et certains revenus divers, une quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) est imputée sur l'impôt lorsque ces revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt belge correspondant* ».

Cette règle qui devrait éviter une double imposition des mêmes revenus dans deux pays différents s'applique en principe tant aux personnes physiques qu'aux sociétés.

En ce qui concerne les dividendes, cette QFIE ne sera toutefois plus déductible, lorsque les dividendes ont été alloués ou attribués par des sociétés d'investissements dans la mesure où il est établi que ces dividendes réunissent les conditions requises par l'article 289 du C.I.R. 92.

Cette fois, le texte ne prévoit que l'hypothèse où la déclaration contient effectivement une imputation de la QFIE, et non le cas où cette imputation pourrait être demandée.

Ceci pourrait inciter certains contribuables ayant droit à une imputation d'un petit montant à titre de QFIE, à ne pas la demander, parce que le risque que représente l'extension du délai d'imposition à six ans, vaudrait bien, à leur estime, le sacrifice de cette imputation. Ce calcul ne peut être judicieux que si la société ne se retrouve dans le champ d'application d'aucune des autres dispositions permettant le recours par l'administration à un délai d'imposition de six ans.

16. (vi) Enfin, le délai de six ans est également ouvert dans une dernière hypothèse, dont le moins qu'on puisse dire est que la loi l'exprime d'une manière particulièrement confuse.

Il s'agit du cas où « *lorsque relativement à la déclaration, des informations ont été obtenues de l'étranger, pour lesquelles un fondement juridique existe qui règle les échanges d'informations en relation avec un impôt pour lequel ce fondement juridique est d'application* ».

Lorsqu'il en est ainsi (et il sera bien sûr nécessaire de clarifier ce que la loi veut dire), il faut encore, pour que le délai de six ans soit ouvert, que les informations concernent, soit « *a. les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, visés à l'article 326/1, soit b. les informations des opérateurs de plateformes, à condition que le montant concerné pour un contribuable déterminé atteigne au minimum 25.000 €* ».

Dans les deux hypothèses, le délai de six ans n'est applicable que moyennant les trois conditions préalables cumulatives suivantes :

- Il faut d'abord que des informations aient été « *obtenues* » de l'étranger : tel est manifestement le cas lorsque l'administration a demandé, sur la base d'une convention préventive de la double imposition ou d'un autre texte international, des informations et les a ainsi « *obtenues* » ; il est plus douteux que ce soit le cas lorsque les informations sont arrivées automatiquement ou spontanément depuis l'étranger mais il semble bien qu'il faille interpréter le texte comme s'impliquant également dans ces deux dernières hypothèses, même si à première vue le terme « *obtenues* » implique plutôt une action destinée à recevoir...
- Il faut aussi que ces informations aient été obtenues « *relativement à la déclaration* », c'est-à-dire aient un lien avec celle-ci.
- Il faut enfin que les informations en question aient été fournies sur la base d'un « *fondement juridique* », effectivement applicable aux revenus en cause. Ce fondement peut à notre avis être, une

convention préventive de la double imposition, un instrument multilatéral prévoyant de tels échanges d'informations, voire une loi étrangère permettant l'échange d'informations de façon unilatérale.

Lorsque ces conditions s'appliquent, le délai sera porté à six ans, pour autant que les informations en question concernent l'une des deux situations suivantes.

17. a. *La première concerne les cas de dispositifs transfrontières répondant aux conditions prévues par l'article 326/1 C.I.R. 92¹⁹.*

Un « dispositif transfrontière » vise de façon générale une situation précise qui implique plusieurs juridictions différentes, à un niveau européen ou même international. Un seul dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties.

Sont visés, parfois sous réserve de la présence de certains critères ou différentes conditions, à titre non exhaustif²⁰ :

- les structures de planification fiscale impliquant plusieurs pays/juridictions ;
- la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées, si un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes ;
- un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes ;
- un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires ;
- un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers ;
- un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer ;
- un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du BAII²¹ annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.

Le nouveau délai d'imposition s'applique également en cas d'échange d'informations fiscales sur les accords transfrontaliers qui a lieu avec des pays extérieurs à l'UE en application du point d'action 12 du BEPS de l'OCDE.

18. b. *La seconde hypothèse est celle concernant les opérateurs de plateforme, pour autant qu'il s'agisse d'un montant de 25 000 € au moins.*

Selon la Directive n° 2021/514 (UE), un « opérateur de plateforme » désigne « une Entité concluant un contrat avec des Vendeurs pour mettre à la disposition de ces derniers tout ou partie d'une Plateforme ». L'opérateur de plateforme déclarant est dès lors soit, un résident fiscal d'un Etat membre ou une personne qui y possède son siège de direction effective ou un établissement stable, soit un opérateur qui « facilite l'exercice d'une Activité concernée par des Vendeurs à déclarer ou une Activité concernée consistant en la location de biens immobiliers situés dans un Etat membre et n'est pas un Opérateur de Plateforme qualifié hors Union ».

Ces opérateurs de plateforme doivent collecter et transmettre un certain nombre d'informations relatives aux « Vendeurs », qu'ils soient des personnes physiques ou des Entités.

Ces informations sont :

- Pour chaque Vendeur personne physique :
 - a) les nom et prénom ;
 - b) l'Adresse principale ;
 - c) tout NIF (numéro d'identification fiscale) délivré à ce Vendeur, accompagné de la mention de chaque Etat membre de délivrance, et, en l'absence de NIF, le lieu de naissance dudit Vendeur ;
 - d) le numéro d'identification TVA de ce Vendeur, le cas échéant ;
 - e) la date de naissance.
- Pour chaque Vendeur ayant la qualité d'Entité :
 - a) la dénomination sociale ;
 - b) l'Adresse principale ;
 - c) tout NIF délivré à ce Vendeur, accompagné de la mention de chaque Etat membre de délivrance ;
 - d) le numéro d'identification TVA de ce Vendeur, le cas échéant ;
 - e) le numéro d'immatriculation d'entreprise ;
 - f) l'existence de tout établissement stable par l'intermédiaire duquel les Activités concernées sont exercées dans l'Union, le cas échéant, avec indication de chaque Etat membre dans lequel se trouve un établissement stable.

19. *Doc. parl.*, sess. 2021-2022, p. 69.

20. Voir annexe IV de la Directive (UE) n° 2018/822.

21. Le bénéfice avant intérêts et impôts est l'équivalent français du mot *EBIT*, c'est-à-dire le chiffre d'affaires net après déduction des différentes charges d'exploitation qui incombent à l'entreprise.

19. Une des caractéristiques communes des hypothèses envisagées ci-dessus, dans lesquelles un délai de six ans est accordé à l'administration, est que, paradoxalement, il s'agit de situations, dans lesquelles l'administration dispose déjà d'informations supplémentaires : soit un rapport local ou une situation pays par pays, dans la législation spécifique des prix de transfert, soit une déclaration d'un paiement effectué dans un paradis fiscal, soit une déclaration au précompte mobilier avec demande d'exonération ou de réduction, soit une déclaration avec imputation de la QFIE, soit une déclaration d'un dispositif transfrontière, ou des informations provenant d'une plateforme.

Il est donc particulièrement étrange que ce soit dans des hypothèses où l'administration est déjà mieux informée que dans les situations habituelles, que le législateur ait trouvé utile de lui accorder un délai d'imposition sensiblement plus long que le délai ordinaire.

Il faut enfin relever que ce délai de six ans est applicable sans que l'administration doive établir, ou même invoquer une fraude ou une tentative de fraude de la part du contribuable. Ce délai de six ans est applicable même au contribuable de bonne foi, et ce même s'il a respecté les obligations supplémentaires particulières à la situation qui entraîne l'application du délai de six ans.

2.5. Le délai de dix ans pour les déclarations complexes

20. L'article 354 alinéa 4 du C.I.R. 92 va encore plus loin en prévoyant un délai de dix ans pour les cas où le contribuable doit établir une « *déclaration complexe* ». Il s'agit à nouveau d'une situation où il n'existe pas de preuve, ni même d'allégation par l'administration, d'une fraude fiscale, c'est-à-dire d'infraction commise intentionnellement.

Ce délai de dix ans s'applique par conséquent dorénavant dans des situations où, auparavant, c'est encore un délai de... trois ans qui était applicable, et ce en l'absence de tout élément intentionnel.

Le fait qu'une déclaration soit « *complexe* » au sens commun ne suffit évidemment pas à justifier une telle prolongation du délai.

La notion de déclaration « *complexe* » est définie de manière explicite par la loi.

Une déclaration est censée être « *complexe* » dans trois situations, qui sont envisagées ci-dessous. On notera que pour qu'une « *déclaration* » soit « *complexe* », il n'est même pas nécessaire qu'il y ait une... déclaration.

En effet, parmi les conditions communes aux trois cas pour que le délai puisse passer à dix ans, il faut qu'il y ait soit absence de « *déclaration* », soit « *remise tardive de celle-ci* », ou encore il faut que l'impôt dû soit supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables qui résulterait des formules utilisées pour la déclaration.

Dans un tel cas, l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi dans les dix ans à partir du premier jour de l'exercice d'imposition. Par exemple, pour les revenus de l'année 2033, correspondant à l'exercice d'imposition 2034, le délai expirera le 31 décembre 2043.

Les trois cas où l'administration peut faire usage de ce délai particulièrement exorbitant sont les suivants.

21. (i) La déclaration « *concerne* » un dispositif hybride tel que visé à l'article 2 § 1^{er} 16° C.I.R. 92.

D'après l'article 2 § 1^{er} 16° du Code, un dispositif est hybride lorsqu'il donne « *lieu à des dépenses déductibles dans le chef d'une société résidente ou d'un établissement belge, et d'une entreprise étrangère, ou d'une implantation de celle-ci ou dans le chef d'un seul de ces intervenants mais sans que, dans ce cas, à ces dépenses correspondent des revenus figurant parmi les revenus imposables du bénéficiaire* ».

Cela suppose²² qu'il s'agisse d'entreprises associées, ou qui font partie de la même entreprise ou qui agissent dans le cadre d'un dispositif structuré.

Il ne suffit donc pas qu'il y ait deux contribuables dont l'un peut déduire sur le plan fiscal une dépense tandis que l'autre n'est pas taxé à due concurrence. Il faut qu'on soit dans le cas d'entreprises dites « *associées* », au sens de cette dernière disposition.

Il ne faut pas confondre cette notion de dispositif hybride avec celle d'« *entité hybride* », qui est visée par l'article 2 § 1^{er} 17°. Dans ce dernier cas, il y a une entité imposable en vertu des lois d'une juridiction ou dont les revenus ou les dépenses sont considérés comme des revenus ou dépenses d'une ou l'autre personne en vertu des lois d'une autre juridiction. Cette différence dans l'application des lois dans deux juridictions distinctes n'est pas requise dans le cas de l'article 2, 16°, ni donc pour l'application du délai de dix ans.

On rappellera que l'utilisation d'un dispositif hybride n'est pas en soi un acte de fraude fiscale, mais, comme rappelé ci-dessus, cela n'empêche pas l'application du délai de dix ans au sens de l'article 354 alinéa 4 C.I.R. 92.

22. Art. 2 16° al. 2.

22. (ii) Le deuxième cas concerne une déclaration relative à « un bénéfice non distribué provenant d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal », au sens de l'article 185 § 2 C.I.R. 92.

L'hypothèse envisagée est celle où un contribuable détient la majorité des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts d'une société étrangère ou détient à la fois dans celle-ci 50 % des parts, et où en outre cette société étrangère, en vertu de la législation de l'Etat ou de la juridiction où elle est établie, n'y est pas soumise à l'impôt sur les revenus ou est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si cette société était établie en Belgique²³.

Si ces deux conditions sont établies, les bénéfices non distribués de cette société étrangère sont imposables, au prorata, dans le chef du contribuable belge qui détient cette participation ou cette majorité, si ces bénéfices non distribués proviennent « d'un montage ou d'une série de montages non authentiques » et à condition que ceux-ci aient été « mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal »²⁴.

Dans ce texte, le terme « contribuable » ne peut viser que des sociétés, et non des personnes physiques.

Il peut paraître étrange que l'on se réfère à des notions différentes de celles d'abus fiscal en droit belge, puisqu'il est question ici de « montages non authentiques », expression confuse et ambiguë propre au droit européen. De plus, même pour qu'il y ait abus fiscal, le droit belge ne se contente pas du fait qu'un montage ou une série de montages ait été établi « essentiellement » dans le but d'éviter l'impôt ; dans ce cas, il faut qu'il s'agisse d'un but exclusif.

Si le droit belge se réfère à ces notions, c'est par une application immédiate du droit européen, qui, lui, à la fois se base sur l'objectif « essentiel », sans exiger un but exclusif d'évitement de l'impôt, et parle de « montage non authentique », plutôt que d'abus fiscal.

23. Un montage non authentique, en droit européen, n'est pas seulement un montage simulé, ce que les mêmes termes impliqueraient en droit interne belge.

Selon la Directive n° 2016/1164 (ci-après « la directive ATAD »), « un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

La directive précise également qu'« un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique lorsque l'entité ou l'établissement stable ne posséderait pas les actifs qui sont la source de tout ou partie de ses revenus ni n'aurait pris les risques qui y sont associés si elle ou il n'était pas contrôlé(e) par une société où les fonctions importantes liées à ces actifs et risques sont assurées et jouent un rôle essentiel dans la création des revenus de la société contrôlée ».

Cette règle, qui est prévue aux articles 7 et 8 de la directive ATAD, est appelée la règle des Controlled Foreign Companies (ci-après « CFC »). Dans la directive européenne, cette règle a pour but de lutter contre les cas dans lesquels une filiale ou un établissement stable est situé dans un paradis fiscal et perçoit les bénéfices liés à l'activité de sa société mère, qui elle réside dans un pays à fiscalité « normale ». Dans ce cas, une correction de bénéfice taxable est appliquée à la société mère pour assurer une taxation effective de ces bénéfices.

24. La Belgique a transposé la directive ATAD à l'article 185/2 C.I.R. 92. Elle a opté pour une approche transactionnelle des règles CFC : la règle ne s'applique que si les bénéfices de la société contrôlée proviennent d'un montage ou d'une série de montages mis en œuvre pour bénéficier d'un avantage fiscal. Elle doit impliquer une filiale ou un établissement stable qui répond aux conditions cumulatives de participation et de taxation. La condition de taxation implique que, soit, il n'est pas soumis à l'impôt sur les revenus dans son pays de résidence, soit, il est soumis à un impôt qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû s'il était résident belge. Cette règle doit être appliquée en tenant compte du principe de pleine concurrence.

A nouveau, et même si l'on était dans une situation d'abus fiscal, cela n'implique pas nécessairement qu'il y ait une infraction à une disposition du Code, commise dans le but d'éluder l'impôt. L'intention requise pour qu'il y ait abus n'est pas la même que celle qui est nécessaire pour qu'il y ait un acte commis à dessein de nuire.

En effet, selon la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « C.J.U.E. »), l'abus fiscal au sens du droit européen nécessite la réunion de deux éléments, un élément objectif et un élément subjectif. L'élément subjectif, ou l'élément moral de l'abus fiscal, consiste en la volonté d'obtenir un avantage fiscal.

Par contre, le dessein de nuire implique la commission d'une infraction avec la volonté de causer un

23. Art. 185/2 § 2 C.I.R. 92.

24. Art. 185/2 § 1^{er}, al. 1^{er} C.I.R. 92.

dommage, même sans que l'auteur de l'acte en retire un avantage quelconque de son comportement.

25. (iii) Enfin, il subsiste une troisième hypothèse dans laquelle le délai d'imposition passe à dix ans, même en l'absence de fraude. C'est lorsqu'un contribuable doit déclarer une construction juridique, en vertu de l'article 307 § 1^{er}/1 C.I.R. 92. A nouveau, il importe peu que la construction juridique ait été effectivement déclarée ou non. Il suffit qu'elle ait dû l'être.

On se trouve à nouveau dans une situation où certains contribuables auraient plutôt intérêt à se défaire d'une construction juridique, a priori peu avantageuse, d'autant plus que sa déclaration est indispensable légalement et qu'elle implique une transparence des revenus, plutôt que de devoir subir un délai de dix ans éventuellement pour l'imposition de tous leurs revenus.

2.6. Délai de dix ans pour fraude

26. Enfin, l'article 354 § 2 prévoit un délai de dix ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû, dans le cas où le contribuable a commis une infraction aux dispositions du code ou des arrêtés d'exécution, commise « *dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire* ».

Il s'agit de la même situation que celle actuellement prévue par l'article 354, dans la même hypothèse. La seule différence est donc que le délai de sept ans prévu actuellement passe à dix ans à partir de l'entrée en vigueur du nouveau texte de l'article 354 C.I.R. 92.

a. La règle de l'application à tous les revenus des délais étendus, et l'exception à cette règle

27. Lorsque l'administration dispose d'un délai d'imposition étendu, la question se pose de savoir si ce délai s'applique à l'ensemble des revenus imposables, ou seulement à ceux qui concernent le motif pour lequel le délai a été étendu.

Ainsi, par exemple, si le délai est étendu à dix ans, pour fraude, l'administration dispose-t-elle d'un délai de dix ans pour imposer la totalité des revenus du contribuable, ou seulement ceux pour lesquels il a agi avec une intention frauduleuse ?

De même, si le délai est étendu en raison de l'existence d'une construction juridique, faut-il considérer que l'administration peut seulement imposer dans le

délai de dix ans les revenus de la construction juridique, ou pourrait-elle aussi, par exemple, imposer des revenus immobiliers belges non concernés par cette construction juridique, ou revenir sur le calcul de frais professionnels déductibles, alors que ces éléments n'ont aucun rapport avec la construction juridique ?

Les textes amènent à la conclusion que, lorsque l'administration dispose d'un délai élargi, à trois ans, à quatre ans, à six ans ou à dix ans, elle peut utiliser ce délai pour imposer n'importe quel revenu imposable du contribuable.

Cela paraît résulter du fait que, à propos de chacun des délais en question, le texte légal précise que « *l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359, être établi pendant* » le délai qui l'indique (art. 354 § 1^{er}, al. 3 pour le délai de six ans, al. 4 pour le délai de dix ans en cas de déclaration complexe et art. 354 § 2 pour le délai de dix ans en cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire). En parlant de « *l'impôt* » ou du « *supplément d'impôt* », le texte indique de manière implicite mais certaine, que la totalité de l'impôt, et pas seulement la partie du supplément d'impôt qui résulte de l'élément qui a justifié l'augmentation du délai, est taxable dans le délai étendu.

C'est d'ailleurs ce que la jurisprudence a considéré à propos du délai de trois ans prévu dans les cas ordinaires où le revenu imposable ou l'impôt excède celui de la déclaration.

Ce délai de trois ans permet en effet d'imposer, non seulement les revenus qui résultent de la rectification opérée par l'administration, mais aussi ceux qui avaient été déclarés à l'origine, et qui, normalement auraient dû être taxés dans le délai prenant fin le 30 juin de l'année qui suit la fin de l'exercice d'imposition²⁵.

28. C'était néanmoins la position de la Cour de cassation, tant pour le délai extraordinaire de 3 ans²⁶ que pour le délai prévu en cas d'intention frauduleuse ou dessein de nuire de 5 et puis de 7 ans²⁷, jusqu'à l'arrêt de la même Cour du 24 mars 2023²⁸.

La Cour de cassation a opéré ce qui semble être en apparence un revirement de jurisprudence puisqu'elle estime, en ce qui concerne le délai prévu en cas de revenus éludés avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire, que seuls les revenus éludés avec cette intention peuvent être remis en cause, et non la totalité des revenus concernée par la déclaration initiale.

25. Cass., 3 octobre 2003, *F.J.F.*, 2003/292, www.fisconetplus.be ; Cass. 30 novembre 1989, Martin, Bull. 701, p. 82 ; Liège, 14 décembre 1994, *F.J.F.* 95/91, www.fisconetplus.be ; Com/CIR n° 354/11.

26. Cass., 9 septembre 2011, *Fiscologue* 2011, n° 1267, p. 7.

27. Cass., 3 septembre 2004, *Fiscologue* 2004, n° 955, p. 4.

28. Cass., 24 mars 2023, F.21.0126.N.

La Cour de cassation vient toutefois de revenir, explicitement, sur cette jurisprudence, dans un arrêt du 24 mars 2023²⁹. Elle y déclare fondé un moyen qui soutenait que lorsque les conditions d'application du délai, alors de cinq ans, sont réunies, l'impôt ne peut être établi que sur des revenus pour lesquels l'impôt a été éludé avec intention de nuire et non sur tous les revenus.

Il est douteux que cette nouvelle jurisprudence s'applique à tous les nouveaux délais, la nouvelle loi étant écrite de manière plus précise et envisageant expressément la question des revenus indépendants du motif qui les a ouverts.

On peut en revanche invoquer, à notre avis, devant la Cour constitutionnelle, qu'en taxant ainsi des revenus dans les délais les plus longs, on crée une discrimination raisonnablement injustifiée entre des contribuables disposant de revenus rectifiés pour des raisons indépendantes du motif donnant ouverture au délai et ceux qui ont bénéficié des mêmes revenus rectifiés, sans être concernés par les motifs d'ouverture de ce délai.

Si on présente ce délai supplémentaire comme solution, elle paraît bien hors de proportion avec la faute reprochée ou des circonstances qui, comme pour le délai de six ans, n'ont aucun caractère fautif.

29. Toutefois, à propos des délais prévus à l'article 354 § 1^{er}, alinéa 3 et 4, la loi a prévu une exception à cette règle, pour certaines rectifications.

En visant les cas prévus à l'article 354 § 1^{er}, alinéa 3 et 4, la loi a prévu cette exception exclusivement pour le délai de six ans, et pour le délai de dix ans en cas de déclaration complexe. Ceci ne concerne donc pas le délai de trois ans, ni le délai de quatre ans pour absence ou retard de déclaration, ni le délai de dix ans pour infraction commise dans une intention frauduleuse.

30. Dans les cas prévus, soit ce délai de six ans et le délai de dix ans pour déclaration complexe, l'article 354/1, nouvellement introduit dans le Code, prévoit que ce délai ne peut s'appliquer « à l'établissement d'un impôt relatif à la déclaration erronée ou incomplète », s'il s'agit d'une rectification portant sur un des sept points suivants :

- les impôts, taxes et rétributions régionaux visés à l'article 198 § 1^{er}, quinto ;
- les amendes, pénalités et confiscations, déclarées non déductibles par l'article 53, sexto ;
- les frais de voiture non déductibles visés aux articles 66 § 1^{er} ou 198bis ;

- les frais de réception et cadeaux d'affaires visés à l'article 53, octavo ou onzièmement ;
- les frais de restaurant non déductibles visés à l'article 53, octavo bis ou onzièmement ;
- des frais de vêtements professionnels non spécifiques visés à l'article 53, septimo ou onzièmement ;
- des avantages sociaux, y compris les avantages de titre-repas, de chèques de sport ou de culture ou écochèques visés à l'article 38 § 1^{er}.

Cette modeste exception ne nous paraît pas de nature à justifier la discrimination créée pour la règle de l'extension de délai prolongé à tous les revenus.

31. La loi a prévu une exception pour les situations les plus banales portant, presque toutes sur la déduction de frais professionnels, soit des hypothèses qui sont manifestement étrangères à celles visées par l'article 354 § 1^{er}, alinéa 3 et 4.

Il n'empêche qu'il subsiste de très nombreuses autres situations où des revenus n'ayant strictement aucun rapport avec ce qui motive l'extension du délai, pourront encore être taxés.

Il nous paraît difficilement explicable que, dans toutes ces hypothèses, et d'ailleurs même dans celle de l'utilisation du délai de trois ans pour imposer aussi des revenus qui avaient été régulièrement déclarés, l'on offre ainsi, à l'administration, qui était normalement forclosée, une nouvelle porte pour taxer des revenus qui ne pouvaient normalement plus l'être.

La mesure paraît manifestement disproportionnée. Il suffit en effet, pour l'administration, de trouver un revenu même tout à fait minime, qui justifie une augmentation du délai, pour imposer des revenus, peut-être très importants, pour lesquels elle n'avait pas utilisé son pouvoir d'imposition dans le délai normalement prévu.

L'on ne voit pas, par exemple, pourquoi une société qui fait l'objet d'un contrôle sur une période de dix ans en raison de l'existence d'un dispositif hybride, peut encore être taxée sur des commissions secrètes résultant de l'oubli d'émission de fiches, ou sur tout autre type de revenus n'ayant absolument rien à voir avec le dispositif hybride.

32. On rappellera d'ailleurs à cet égard, que dans les deux cas permettant l'application d'un délai de dix ans pour « déclaration complexe » (l'existence d'un dispositif hybride, la recherche d'un avantage fiscal par des montages non authentiques, et l'existence de constructions juridiques), l'extension du délai n'est pas liée au fait qu'un revenu n'ait pas été déclaré,

29. R.G. F21.01.26N, inédit.

mais seulement à l'existence de ces situations. Ainsi, par exemple, le délai est étendu à dix ans pour « *déclaration complexe* », même le « *dispositif hybride* » qui justifie cette extension de délai n'a pas entraîné la perception d'un revenu qui aurait dû être imposable.

Mais ce délai est néanmoins étendu, en raison de ce dispositif hybride, et cela peut servir à l'administration pour imposer des revenus n'ayant aucun lien avec le dispositif en question.

Même en cas de fraude, l'on voit mal pourquoi, l'existence d'une fraude portant sur une petite partie du revenu permet subitement de rendre imposables des revenus très importants, pour lesquels aucune fraude n'a été commise.

Il nous semble dès lors que le texte, en prévoyant la possibilité pour l'administration d'utiliser les délais étendus pour des revenus n'ayant aucun rapport avec le motif de cette extension, ne respecte pas le principe de proportionnalité.

Il en est ainsi pour les délais de six ans et de dix ans sans fraude puisque des circonstances n'ayant rien à voir avec les revenus finalement imposés justifient la taxation de ceux-ci, alors qu'en principe l'administration était forclosée.

Il en est même ainsi en cas de fraude, dans la mesure où l'on permet la taxation de revenus pour lesquels, là aussi, l'administration était forclosée. L'on peut certes admettre que la fraude peut justifier une sanction, mais il n'est pas acceptable que cette sanction, en l'espèce l'extension du délai de taxation, ne présente aucun lien avec les faits pour lesquels on prétend la justifier.

33. Or il existe en droit européen et en droit belge le principe de proportionnalité découlant en Belgique des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Le principe de proportionnalité signifie qu'une mesure ne peut excéder ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor. En matière d'amendes, le principe de la proportionnalité des sanctions pénales ou administratives implique que la sanction prononcée par le juge ou par l'autorité administrative doit se trouver dans un rapport raisonnable de proportionnalité avec l'infraction qu'elle punit, compte tenu des éléments de la cause³⁰.

Cela signifie également que le juge doit pouvoir exercer son pouvoir de pleine juridiction. Par exemple, lorsqu'une décision administrative refuse la réduction ou la remise d'une amende fiscale, le juge doit pouvoir remettre ou réduire cette amende lui-même,

au même titre que le ministre des Finances ou son délégué, comme cela ressort d'une jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle³¹.

La mesure semble incompatible avec le principe de proportionnalité lorsqu'elle englobe la totalité des revenus imposables, alors que la fraude ayant entraîné l'applicabilité du délai d'imposition n'est limitée qu'à une partie de ces revenus.

D'ailleurs, dans un arrêt du 27 janvier 2022 rendu par la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-788/19), la Cour a estimé que contrevenait à l'article 63 du TFUE (libre circulation des capitaux) et au principe de proportionnalité la loi espagnole qui avait pour effet de prolonger indéfiniment le délai de prescription en vue d'opérer des redressements d'impôt sur les sommes et avoirs situés à l'étranger et non déclarés, ou déclarés de manière imparfaite ou tardive. En effet, la loi décalait le point de départ de la prescription au moment où l'administration fiscale avait connaissance de l'existence, pour la première fois, de ces avoirs. Cela lui permettait d'imposer à n'importe quel moment ces sommes et créait une imprescriptibilité, ce qui est complètement disproportionné.

b. Extension des délais extraordinaires aux précomptes mobiliers et professionnels

34. L'on sait qu'il existe en outre des délais extraordinaires dans lesquels l'administration peut encore imposer, nonobstant l'écoulement des délais prévus par l'article 354 du C.I.R. 92.

Ces délais sont prévus dans l'article 358 § 1^{er}. Il s'agit de circonstances particulières qui accordent à l'administration un délai supplémentaire.

L'article 97 de la loi modifie l'article 358 du Code de manière à mieux permettre à l'administration d'encrever encore taxer, non seulement les impôts sur les revenus, mais aussi le précompte mobilier ou le précompte professionnel.

C'est ainsi que, au paragraphe 1^{er}, 2^o, 3^o et 4^o de cet article 358, il a été prévu que l'administration pouvait, dans le cas où les circonstances prévues par ces dispositions sont présentes, non seulement imposer, dans le délai extraordinaire, l'impôt sur le revenu, mais aussi le précompte professionnel et le précompte mobilier.

Il s'agit respectivement du cas où l'administration obtient des informations provenant de l'étranger, sur la base d'un fondement juridique tel qu'une convention préventive de la double imposition ou un instrument

30. C.C., 17 novembre 2022, n° 148/2022.

31. C.C., 7 octobre 2021, n° 135/11 ; C.C., 17 mars 2016, n° 44/2016 ; C.C., 7 novembre 2013, n° 148/2013 ; C.C., 15 mai 2008, n° 79/2008 ; C.A., 13 décembre 2006, n° 199/2006 ; C.A., 14 septembre 2006, n° 138/2006.

international³², de celui où une action judiciaire fait apparaître des revenus imposables (ou désormais, un précompte mobilier ou professionnel non payé), ou encore celui où des « éléments probants font apparaître que des revenus imposables (ou désormais un précompte mobilier ou un précompte professionnel) n'ont pas été déclarés ou payés ».

A cela s'ajoute une modification à l'article 358 § 1^{er}, 1^o du Code, pour le cas où un contrôle ou une enquête fait apparaître qu'un impôt, ou un précompte n'a pas été payé. Cette disposition prévoyait déjà l'hypothèse du précompte mobilier et du précompte professionnel, mais elle impliquait à l'origine que le contrôle ou l'enquête sur un contribuable déterminé faisait apparaître que « ce contribuable » a contrevenu aux dispositions du Code ou des arrêtés d'exécution.

Le nouveau texte prévoit que le contrôle ou l'enquête doit faire apparaître « que le précompte mobilier ou le précompte professionnel dû n'a pas été déclaré, ou a été déclaré tardivement ou de manière incomplète ou incorrecte... ».

Il n'est dès lors plus requis que, si le précompte n'a pas été payé, c'est en raison d'une infraction commise par le contribuable. Il peut donc s'agir d'une autre personne que celle concernée par cette enquête, et elle pourra néanmoins être imposée, sur la base du nouveau texte.

c. Délai de conservation des documents

35. Compte tenu de la prolongation des délais de taxation, d'une part, et d'investigation, d'autre part, la loi prolonge également le délai dans lequel le contribuable est tenu de conserver les documents prévus par la loi.

Ce délai qui était égal à sept ans auparavant, correspondait donc au délai maximum dans lequel l'administration pouvait, avant l'entrée en vigueur de la loi ici commentée, procéder à des taxations ou des investigations.

Désormais, en vertu de l'article 315, § 3 du Code, modifié, ce délai est de dix ans, soit le nouveau délai maximum de taxation.

d. Délais d'investigation

36. La notion de délai d'investigation est distincte de celle de taxation.

Le délai de taxation est celui pendant lequel l'administration peut procéder à une imposition, soit, en matière d'impôts sur les revenus, à un enrôlement.

Le délai d'investigation est celui dans lequel l'administration dispose des prérogatives légales prévues pour lui permettre de procéder à des investigations. C'est, par exemple, le délai dans lequel l'administration peut procéder à des enquêtes, entendre des témoins, adresser des demandes de renseignements aux contribuables ou à des tiers, procéder à des contrôles sur place, et toutes autres mesures prévues par les articles 315 et suivants du Code. Les règles qui régissent les délais d'investigation sont édictées par l'article 333 du C.I.R. 92.

Le nouveau texte de l'article 333 alinéa 2 du Code prévoit que « des investigations... peuvent être effectués sans préavis, dans le courant de la période imposable ainsi que dans les délais prévus à l'article 354 ».

De cette manière, l'administration se voit accorder la possibilité de procéder à des investigations à tout moment tant qu'elles se situent dans les délais d'imposition.

37. Comme les délais d'imposition ont été allongés, dans plusieurs hypothèses, par l'article 354 du Code, cela revient aussi à étendre les délais d'investigation.

En d'autres termes, l'administration pourra, lorsqu'elle dispose d'un délai d'imposition étendu à quatre ans, six ans ou dix ans au lieu de trois ans, utiliser tous ses pouvoirs d'investigation.

Il s'agit d'une très considérable augmentation des délais d'investigation qui, jusqu'ici, étaient limités à trois ans, sauf dans l'hypothèse de fraude, ou dans le cas de certains délais extraordinaires prévus à l'article 358 du Code.

38. Le délai n'était étendu, conditionnellement, pour l'administration que lorsque celle-ci disposait d'indices de fraude. L'article 333 alinéa 2 du Code lui permettait en effet d'étendre son délai d'investigation à sept ans, soit le délai de taxation prévu en cas de fraude, lorsque, préalablement à ces investigations, si celles-ci avaient lieu au-delà du délai initial de trois ans, elle avait notifié des indices de fraude par l'envoi d'une lettre recommandée au contribuable.

L'obligation d'une telle notification est maintenue, dans le seul cas où l'administration se fonde sur une fraude, mais l'objet de la notification est modifié.

L'on remarquera d'abord que l'obligation de notifier n'est prévue désormais, que lorsque le délai est étendu sur la base de l'article 354 § 2, c'est-à-dire lorsque l'administration soutient qu'elle investigue à propos d'infractions commises dans une intention de nuire.

32. Art. 358 § 1^{er} secundo.

Cela signifie que lorsque l'administration veut procéder à des investigations au-delà du délai de trois ans, parce qu'elle souhaite utiliser le délai de quatre ans, pour retard de la déclaration, celui de six ans, dans les hypothèses visées à l'article 354 § 1^{er} alinéa 3, ou le délai de dix ans sans fraude, c'est-à-dire dans les hypothèses envisagées à l'article 354 § 1^{er} alinéa quatre, le nouveau texte ne l'oblige pas à une notification quelconque.

39. On peut certes comprendre qu'il n'est pas requis, pour l'administration, de notifier des indices de fraude lorsqu'elle n'entend pas invoquer l'existence d'une fraude.

Toutefois, dans les hypothèses visées ci-dessus, des délais de quatre ans, six ans ou dix ans sans fraude, l'administration doit *aussi* justifier d'une condition préalable avant de pouvoir taxer. Il n'est dès lors pas cohérent que l'on n'ait pas prévu, à sa charge, une obligation de notifier pourquoi elle considère qu'elle a le droit de bénéficier de ce délai de quatre ans, de six ans ou de dix ans sans fraude.

En ne prévoyant rien à ce sujet, le texte pourrait amener l'administration à procéder à des investigations en invoquant, à tort, une circonstance justifiant en théorie, l'octroi en sa faveur d'un délai plus long que le délai de trois ans, alors que les conditions d'octroi de ce délai ne sont en réalité pas respectées.

Tel serait par exemple le cas lorsque l'administration invoque, à tort, que la déclaration a été introduite tardivement ou ne l'a pas été du tout, pour bénéficier d'un délai d'investigation de quatre ans, alors qu'en réalité, la déclaration aurait été déposée à temps ou en tout cas que l'administration ne fait pas la preuve du fait qu'elle a été déposée en retard. Elle s'octroierait ainsi des délais d'investigation qui ne sont pas justifiés par la loi, en se basant sur une circonstance inexacte.

De même, si l'administration prétend qu'une construction juridique a été ou aurait dû être déclarée, alors qu'il n'en est rien, elle s'octroierait ainsi un délai de dix ans, sans faire la preuve préalable qu'il existe réellement une construction juridique dont le contribuable est le fondateur, ou dont il serait le bénéficiaire.

Il en est de même des autres hypothèses dans lesquelles les délais de six ans ou de dix ans sont prolongés, pour des motifs précis.

40. Il nous semble qu'il existe une discrimination, à cet égard, entre le cas d'un contribuable pour lequel l'administration presume une fraude, d'une part et les

autres cas où elle entend bénéficier d'un délai d'investigation plus long, d'autre part.

En effet, dans le cas de présomptions de fraude, on oblige l'administration à notifier les motifs du recours à des investigations pendant un délai prolongé, alors que la même précaution n'a pas été prévue, pour les autres cas où c'est en raison d'une circonstance précise, que les délais d'investigations sont prolongés.

Cette circonstance prive les contribuables sur lesquels aucune présomption de fraude n'existe, d'une possibilité de contester, avant taxation, et avant le recours au délai d'investigation prolongé, la justification du délai augmenté invoqué.

Cette discrimination nous paraît constituer une violation du principe d'égalité prévu par l'article 170 de la Constitution, puisque, paradoxalement, ce sont les contribuables que l'on n'accuse pas de fraude, qui bénéficient de moins de droits que ceux que l'on presume avoir agi dans l'intention de nuire.

e. L'objet de la notification en cas de présomption de fraude

41. Jusqu'ici, la loi prévoyait que l'administration devait notifier des « *indices de fraude* », lorsqu'elle entendait bénéficier d'un délai d'investigation prolongé (auparavant, à sept ans, désormais à 10 ans) en raison d'infractions commises dans l'intention de nuire³³.

Le système reposait sur la logique suivante : on ne pouvait exiger de l'administration de faire la *preuve* d'une fraude alors qu'elle n'avait pas encore procédé à de telles investigations.

Mais l'on exigeait quand même d'elle qu'avant d'investiguer dans un délai plus long, elle puisse donner une justification suffisante. On l'obligeait ainsi à notifier au contribuable des indices de fraude, c'est-à-dire des éléments de fait, dont ressortent les indices de fraude fiscale. L'administration ne devait pas déjà établir ou prouver les éléments matériels et intentionnels de la fraude, ni disposer de présomptions telles que des faits connus ou des constatations qui conduisaient déjà à la preuve qu'il y a eu fraude.

Les faits qui étaient de nature à soupçonner l'existence d'une fraude devaient être notifiés au contribuable. Par exemple, étaient des « indices de fraude » :

- 1) l'existence de comptes à l'étranger et la présomption que ces comptes ont produit des revenus mobiliers, alors que ces revenus ne sont pas déclarés ;
- 2) l'existence de documents établis par un fournisseur qui peuvent faire soupçonner l'existence de livraisons « *en noir* » ;

33. Art. 333 al. 2 C.I.R. 92.

- 3) le constat, lors d'un contrôle par l'administration fiscale, de pratiques anormales ou douteuses, dont on peut présumer que ces pratiques ont été utilisées aussi dans le passé ;
- 4) un écart entre les signes de richesse du contribuable et ce qu'il a déclaré, sans que cet écart puisse être expliqué de façon satisfaisante, etc.

42. Lors de la préparation du projet de loi, l'administration souhaitait pouvoir se passer de cette obligation, et telle était l'intention du ministre. Le texte a toutefois été adapté et prévoit désormais que pour bénéficier du « *délai supplémentaire prévu à l'article 354 § 2* » (c'est-à-dire du délai d'investigation de dix ans pour fraude), l'administration doit notifier « *préalablement, sur la base d'indices de fraude, dans ce même délai, la présomption de fraude et son intention d'appliquer ce délai étendu, pour un ou plusieurs exercices d'imposition, suite à cette présomption de fraude. Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition* » (art. 333, al. 3 nouveau, C.I.R. 92).

Le texte nouveau est beaucoup plus complexe, que le texte ancien. On peut penser que l'administration et le ministre souhaitaient, à l'origine, alléger la tâche du fisc, lorsqu'il souhaitait disposer d'un délai d'investigation plus long.

Il n'est toutefois pas certain que tel soit bien le résultat atteint par ce texte.

Il reste acquis que l'administration doit effectuer cette notification préalablement à l'usage de son délai d'investigation étendu. Toute investigation effectuée au-delà du délai d'imposition ordinaire, ou d'un autre délai d'imposition dont l'administration disposerait sans devoir invoquer d'indices de fraude, serait par conséquent nulle, de même que l'imposition qui en serait la conséquence³⁴.

43. La question est toutefois plus délicate en ce qui concerne l'objet de la notification qui doit être effectuée.

Il est vraisemblable que l'administration tentera d'utiliser le texte ambigu de la nouvelle disposition pour informer seulement le contribuable de l'existence d'une « *présomption de fraude* », sans notifier les indices qui justifient cette présomption. Elle tenterait alors d'utiliser l'argument de texte suivant : « *l'administration notifie préalablement... la présomption de fraude et son intention d'appliquer ce délai étendu* ». Elle tenterait d'en déduire que ce qui doit être notifié, c'est la présomption, et non les indices.

Toutefois, cet argument ne serait convaincant que si le texte avait prévu que l'administration devait notifier « *une* » présomption de fraude et non « *la* » présomption de fraude.

L'usage de l'article défini (*la*) indique que c'est, non pas une présomption vague, mais celle précisément que l'administration entend utiliser, qui doit être notifiée, et, il ne pourrait se concevoir qu'on doive notifier, dans l'abstrait, une présomption définie, sans préciser les faits connus sur lesquels elle se fonde.

44. En effet, en vertu de l'article 8.1, 9° du nouveau Code civil, une présomption de fait est « *un mode de preuve par lequel le juge déduit l'existence d'un ou plusieurs faits inconnus à partir d'un ou plusieurs faits connus* ».

Aucune présomption ne se conçoit donc sans un fait connu dont celui qui a la charge de la preuve entend déduire un fait inconnu (en l'espèce : l'existence d'une infraction commise dans une intention de nuire).

La présomption est donc indissociable de ce fait connu, dès lors qu'on se réfère à « *la* » présomption de fraude, et pas seulement au fait que l'on présume une fraude.

Il nous semble dès lors que, comme auparavant, l'administration, en notifiant la présomption de fraude, devra notifier en même temps les « *indices* » sur lesquels elle entend se fonder. Bien plus, ces indices ne pourront plus se limiter à être des éléments qui laissent supposer qu'une infraction a été commise, mais, en tant que « *faits connus* » justifiant une présomption, il faudra qu'il s'agisse de faits démontrés. En d'autres termes l'administration ne pourra justifier, désormais, d'une présomption fondée sur des indices de fraude, que si elle fait la preuve des faits connus invoqués. Ceci ne signifie pas qu'elle doit faire la preuve, à ce stade, de la fraude elle-même. Elle doit seulement établir des faits connus, dûment établis, qui constituent une présomption, toujours réfragable, d'une infraction commise dans l'intention de nuire.

45. Les travaux préparatoires de la loi expliquent à cet égard que « *La complexité du système actuel réside dans le fait qu'en pratique, l'administration se trouve dans une situation où elle doit déjà être en mesure de démontrer des indices de fraude de manière très précise afin de bénéficier d'un délai prolongé pour mener des investigations en bonne et due forme quant à l'origine de cette fraude* »³⁵.

Selon l'exposé de ces motifs, la suppression de la motivation préalable rend la procédure plus facile à appliquer pour l'administration fiscale. Une « *simple* »

34. Arg. art. 333 al. 3 nouveau, in fine.

35. Doc. parl., 55K2899/001, p. 72.

notification préalable de présomption de fraude devra être envoyée au contribuable avant d'appliquer le délai étendu d'imposition, sans avoir à préciser quels indices précis mènent à cette présomption.

Pourtant, en droit fiscal, l'utilisation de présomptions de l'homme au titre de moyen de preuve suppose l'existence d'un fait connu et certain qui, par un raisonnement logique, conduit à conclure à l'existence d'un fait inconnu. L'administration fiscale devra donc préciser *a minima* sur quels faits elle se fonde pour décider qu'il existe une présomption de fraude.

Dès lors, il n'y a pas de grande différence entre d'une part, la motivation préalable dans laquelle l'administration doit apporter les indices de fraude précis la conduisant à investiguer dans un délai allongé et d'autre part, la notification de présomption de fraude, puisque cette dernière doit également être tirée de faits connus – c'est-à-dire des indices – afin de conclure à l'existence d'un fait inconnu. La seule nuance, qui peut être importante, est que s'il s'agit d'une présomption – requise par le nouveau texte – le fait connu initial devant être démontré. Les simples indices ne doivent pas nécessairement l'être.

46. L'exposé de ces motifs explique également :
« La notification par l'administration de son intention d'appliquer le délai étendu doit être justifiée par des présomptions de fraude dont elle dispose. Toutefois, cela ne limite pas les possibilités d'enquête de l'administration pendant la période d'enquête étendue. En effet, l'objectif de l'application des délais étendus est de lutter contre la fraude et de garantir une imposition correcte de tous les éléments de la déclaration. D'autres fraudes qui n'étaient pas encore connues de l'administration au début de l'enquête peuvent donc encore être également combattues »³⁶.

Cet argument n'a pas beaucoup de sens puisqu'il va de soi que la fraude poursuivie par l'administration fiscale pourrait être en lien avec d'autres fraudes, qui seront découvertes par le fisc, peu importe que seule une présomption de fraude soit envoyée au préalable ou qu'il s'agisse d'une notification préalable mentionnant les indices de fraude. Quoi qu'il en soit, la « présomption » de fraude devra se fonder sur des faits, et l'administration devra quand même notifier les faits dont elle peut tirer l'existence présumée d'une fraude, sauf au contribuable à prouver le contraire.

2.7. Application de la loi dans le temps

47. La loi nouvelle a introduit une disposition relative à l'application de la loi dans le temps, et qui permet de déterminer à partir de quand les délais dont dispose l'administration sont augmentés.

La disposition prévue en général dans ce type de textes se borne le plus souvent à prévoir que la loi entre en vigueur dix jours après sa publication au Moniteur belge. Dans ce dernier cas, cela implique que la loi entre en vigueur immédiatement à l'expiration de ce délai et qu'à ce moment elle s'applique à toutes les situations qui ne sont pas encore définitivement réglées. En clair, cela veut dire que l'administration peut procéder à des contrôles dans le respect des nouveaux délais, à la condition qu'elle ne touche pas ainsi à des situations où la prescription était déjà acquise à la date d'entrée en vigueur de la loi.

48. Ce n'est pas ce que prévoit le texte de la loi nouvelle. Celle-ci prévoit en effet³⁷ que « *les nouveaux délais d'imposition ne s'appliquent qu'à partir de l'exercice d'imposition 2023 et uniquement pour l'avenir* ».

L'exercice d'imposition 2023 correspond en principe aux revenus de l'année 2022.

Le texte implique donc que les premiers revenus pour lesquels l'administration disposera des délais augmentés par la loi sont ceux de l'année 2022, ou en tout cas ceux afférant à l'exercice d'imposition 2023.

Cela implique une différence fondamentale avec les textes habituellement prévus dans de telles hypothèses.

En clair, si les premiers revenus qui peuvent faire l'objet d'un délai allongé sont ceux de 2022, cela veut clairement dire que pour les revenus des années 2021 et antérieures, ce sont les délais anciens qui s'appliquent.

Par conséquent, le délai le plus long applicable aux revenus de l'exercice d'imposition 2022 (revenus imposables de 2021) reste de sept ans et expirera par conséquent le 31 décembre 2028.

Cela veut dire que le nouveau délai de dix ans, même en cas de fraude, ne sera applicable qu'à partir de l'année 2030, soit à l'expiration du délai de sept ans de l'exercice d'imposition 2022.

De même, le délai de quatre ans ne pourrait être utilisé effectivement qu'à partir de 2027 et ainsi de suite pour les autres délais qui ont été allongés.

49. Cela résulte de la formule utilisée par le législateur, qui, au lieu de dire que la loi s'applique à partir d'une certaine date, précise que les nouveaux délais sont applicables à partir d'un exercice d'imposition déterminé, soit en l'espèce 2023. On ne peut mieux

36. Doc. parl., 55K2899/001, pp. 72 à 75.

37. Art. 102, al. 2 de la loi du 20 novembre 2022.

dire que la nouvelle loi ne s'applique pas pour les exercices d'imposition antérieurs.

On peut tirer la même conclusion de l'article 315*bis*, tel que modifié par la loi, du C.I.R. 92. Ces délais relatifs aux délais de conservation, ne sont là aussi applicables qu'à partir des revenus de l'exercice d'imposition 2023. A défaut de base légale, le nouveau délai de 10 ans ne peut s'appliquer, en matière de conservation, pour les revenus de l'exercice d'imposition 2022 et des exercices antérieurs.

3. Modifications en matière de réclamations

50. La loi prévoit quelques modifications à propos de la procédure de réclamation.

Tout d'abord – et c'est une des seules mesures de la loi qui soient favorables au contribuable – le délai de réclamation, qui était fixé à six mois en vertu de l'article 371, alinéa 1^{er} du C.I.R. 92, est désormais porté à un an à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation³⁸.

Le délai prévu pour les cas où une nouvelle imposition fait apparaître une surtaxe pour un ou plusieurs exercices d'imposition, le délai qui était actuellement de six mois³⁹ est désormais porté à un an également⁴⁰.

Mais ces mesures en faveur du réclamant s'accompagnent d'une autre disposition qui ne l'est certainement pas.

51. Jusqu'ici, l'instruction des réclamations ne pouvait être déléguée par le conseiller général qu'à un « *fonctionnaire de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus d'un titre supérieur à celui d'attaché* ». C'était une garantie, certes très relative, du sérieux de l'examen des réclamations par l'administration.

Cette garantie était loin d'être suffisante puisque l'on sait qu'en pratique, au lieu d'un examen indépendant des réclamations, l'administration confiait cette instruction au fonctionnaire taxateur lui-même, ou parfois à son supérieur direct.

Aujourd'hui cette situation est complètement avalisée par la loi, puisque l'instruction de la réclamation peut être déléguée à « *chaque fonctionnaire compétent de*

l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus »⁴¹.

En d'autres termes, l'administration peut confier l'examen d'une réclamation à n'importe quel agent, sans avoir aucun égard à la compétence réelle du fonctionnaire, ni à son indépendance par rapport au taxateur. L'on confirme explicitement, ainsi, que l'on peut même charger le taxateur initial lui-même d'examiner sa propre taxation.

52. Certes, le conseiller général, n'est plus investi d'une fonction juridictionnelle, comme on l'avait considéré pendant longtemps, jusqu'à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 10 juin 1998 (arrêt Walgraffe)⁴².

Il s'agit depuis lors du « *dernier mot de l'administration* » avant l'ouverture au contribuable de la voie vers les recours judiciaires. Il n'empêche qu'à partir du moment où l'on charge l'administration de l'examen d'un recours, et où celui-ci est obligatoire pour le contribuable, à peine d'irrecevabilité du recours judiciaire ultérieur, il serait normal que le législateur prenne des mesures pour que ces recours soient traités avec sérieux par une personne compétente.

Les mesures existantes jusqu'ici étaient certes insuffisantes, mais ce n'est évidemment pas un motif pour les supprimer totalement, en ne prévoyant plus aucune condition, même de grade, pour l'examen d'un tel recours.

53. C'est sans doute l'occasion de rappeler combien il est dépourvu de sens d'obliger le contribuable à exercer ce recours administratif qu'est la réclamation, avant d'exercer son recours judiciaire.

L'on peut comprendre que dans beaucoup de cas, c'est l'intérêt commun de l'administration et du contribuable, que de permettre une deuxième discussion des questions, souvent de fait, sur lesquels ils divergent et pour lesquels il est souvent plus aisé de trouver un accord que de soumettre la cause aux tribunaux.

L'existence des réclamations a aussi sa justification dans le but d'éviter d'encore engorger davantage les chambres fiscales des tribunaux. Mais, notamment lorsque le contribuable conteste la position administrative officielle, édictée par le commentaire administratif ou par une circulaire de l'administration, il sait d'avance que le fonctionnaire qui va trancher sa réclamation n'a, du point de vue administratif, pas le pouvoir de lui donner gain de cause en dérogeant à

38. Art. 98 de la loi ; l'article 371, alinéa 1, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2023.

39. Art. 373 C.I.R. 92 ; cet article 373, alinéa 1, est également entré en vigueur le 1^{er} janvier 2023.

40. Art. 99 de la loi modifiant l'art. 373 du C.I.R. 92.

41. Art. 374, al. 1^{er} du C.I.R. 92, tel que modifié par l'art. 101 de la loi.

42. (CRG 1157).

une circulaire ; celle-ci, certes dépourvue de caractère obligatoire envers le contribuable, doit en revanche être respectée en vertu du principe hiérarchique par les fonctionnaires.

Obliger le contribuable, comme la loi le prévoit, à introduire préalablement à tout recours judiciaire, une réclamation, même dans de telles hypothèses est une perte de temps pour le contribuable et l'administration, et une perte de ressources pour les deux parties. Et, dans de telles hypothèses, cela ne concourt en rien à réduire l'arriéré judiciaire, puisque l'on sait d'avance que le contribuable, en désaccord avec le point de vue administratif qui sera suivi sur la réclamation, n'introduit ce recours préalable que parce qu'il y est contraint.

La nouvelle disposition, qui montre le peu d'intérêt que l'administration semble montrer, dans de nombreux cas, à l'examen de ces recours, puisqu'ils pourront désormais être examinés par n'importe lequel de ses agents, ne fait que confirmer qu'il s'impose de mettre fin au caractère obligatoire de l'introduction préalable d'une réclamation.

4. La possibilité pour l'administration fiscale de demander des astreintes

4.1. Le motif invoqué par l'administration

54. Depuis longtemps, l'administration fiscale souhaite obtenir la possibilité de réclamer des astreintes à des contribuables qui ne respectent pas certaines obligations de procédure. Le même problème se pose parfois à propos de tiers qui refusent de donner des renseignements réclamés par l'administration.

Il s'agit de situations dans lesquelles l'administration demande des renseignements à des contribuables ou à des tiers, ou encore souhaite obtenir l'accès à certains locaux professionnels, voire lorsqu'elle demande de prendre connaissance de certains documents, ou d'obtenir un accès à des systèmes informatiques. Aucune disposition légale ne prévoyait, et ne prévoit toujours, la possibilité pour le fisc de fixer elle-même des astreintes et de les réclamer de sa propre autorité. Pour cela, dans un Etat de droit, il faut passer par le juge.

Toutefois, jusqu'à présent, on considérait en général, à juste titre, qu'aucune disposition légale ne permettait à l'administration fiscale de réclamer au juge des

astreintes, même dans le cas où le contribuable ne respectait pas certaines obligations.

La question des astreintes est régie par les articles 1385bis et suivants du Code judiciaire. En vertu de ces dispositions, l'astreinte doit nécessairement être l'accessoire d'une condamnation principale, elle doit être demandée par le créancier et ne peut être prononcée d'office par le juge.

55. L'administration fiscale, au stade du contrôle, ne réunit déjà pas les deux premières conditions requises. L'astreinte n'est en effet pas, dans ce cas, l'accessoire d'une condamnation principale, qui n'existe pas. De plus, elle n'est pas non plus réclamée par un « créancier », puisqu'à défaut de taxation, l'administration fiscale ne peut, au stade du contrôle fiscal, se prétendre un créancier. Elle ne l'est, le cas échéant, qu'à partir du moment où un enrôlement est établi.

Ceci n'a pas empêché un jugement isolé du 26 novembre 2003 du Tribunal de première instance de Gand⁴³. Dans ce jugement, cité par Vanheeswijck⁴⁴, le tribunal a imposé une astreinte à une institution financière par jour de retard jusqu'au moment où elle communique des renseignements relatifs à des « mécanismes particuliers permettant la fraude ou l'évasion fiscale ».

Cette décision n'a pas été suivie par la jurisprudence. Au contraire, un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 5 janvier 2011⁴⁵ décide qu'il n'appartient pas au pouvoir judiciaire de sanctionner l'absence de collaboration du contribuable au stade de l'établissement de l'impôt, en recourant à une astreinte. Selon la Cour, il s'agit là d'une violation du principe de la séparation des pouvoirs. Cette décision correspond, parfois pour d'autres motifs, à l'état de la jurisprudence très largement majoritaire⁴⁶.

4.2. Le texte de la loi nouvelle

56. L'article 90 de la loi instaure un nouvel article 381 dans le Code des impôts sur les revenus (et des dispositions similaires dans les autres codes fiscaux).

Cette disposition prévoit que « en cas de non-respect par le contribuable ou par un tiers des obligations prévues au titre VII, chapitre III, section I ou section II, l'administration fiscale peut requérir du juge compétent visé à l'alinéa 2 la condamnation du contribuable ou du tiers concerné au paiement d'une astreinte, conformément aux articles 1385bis à 1385nonies du Code judiciaire ».

43. T.F.R. 290.

44. De dwangsom : een nieuwe dynamiek voor het prétaxatie contentieux, T.F.R., 2023, n° 634, p. 55.

45. R.G.C.F., 2011 p. 526.

46. Civ. Bruxelles, 29 juin 2017, R.G. 03/4738/A, www.fisconetplus.be ; Civ. Bruxelles, 29 janvier 2015, R.G. 2006/6960/A, Cour. fisc. 2015 (reflet), liv. 16, 939 et http://www.monkey.be/ (4 janvier 2016), note X. ; F.J.F., 2016 (sommaire), liv. 2, 41 et http://www.monkey.be/ (11 novembre 2016) ; Civ. Bruxelles, 10 mars 2011, R.G. 2006/6800/A et 2006/8418/A, www.fisconetplus.be ; Civ. Bruges, 1^{er} juin 2015, R.G. 14/1608/A, www.fisconetplus.be.

Le juge compétent est dans ce cas, en vertu de l'article 381, alinéa 2, celui qui est compétent pour « *statuer sur l'application d'une loi d'impôt visée à l'article 569 alinéa 1^{er}, 32° du Code judiciaire* ». La même disposition prévoit que « *cette action est introduite et traitée comme en matière de référé* ».

En clair, ce juge est celui du lieu du bureau de recette compétent pour assurer le recouvrement de l'impôt.

Il s'agit donc de la Chambre fiscale du Tribunal de première instance territorialement compétent pour le lieu de ce bureau de recette.

Comme il s'agit d'une procédure fiscale, la demande nous paraît devoir être introduite par requête, comme le suggère les mots « *peut requérir* » contenus dans le nouvel article 381, alinéa 1^{er}. Mais il s'agit bien sûr d'une requête contradictoire, et la procédure qui suivra devra être contradictoire également. Cela implique que le contribuable pourra faire valoir son point de vue, déposer des conclusions, et plaider à l'audience. Il s'agit toutefois d'une procédure « *traitée comme en matière de référé* ».

57. Ces procédures ne sont pas formellement des procédures « *en référé* ». Cela implique notamment que l'urgence ne doit pas être justifiée, alors que ce serait le cas pour une procédure en référé. Cela veut également dire que les mesures à prendre ne le sont pas « *au provisoire* », mais sont définitives, et que le juge doit statuer sur le fond de la question qui lui est posée. Celle-ci n'est pas le fait que l'impôt soit dû ou non, mais le fait d'établir que les conditions requises pour que l'action puisse être introduite par l'administration fiscale sont bien réunies au fond. On ne peut, dans une procédure « *comme en référé* » se contenter d'apparences.

En d'autres termes, le fisc, qui est demandeur dans une telle action, et qui doit par conséquent établir les éléments générateurs de son droit⁴⁷ devra faire la preuve formelle du fait qu'il réunit les conditions requises par la loi pour introduire cette action.

4.3. Les conditions d'exercice de l'action de l'administration

58. Le texte légal soumet la possibilité de demander une astreinte à une condition préalable, le « *non-respect par le contribuable ou par un tiers* » de certaines obligations prévues par le Code des impôts sur les revenus. Celles-ci doivent être prévues au titre VII, chapitre III, section I ou section II de ce Code.

Ces obligations sont celles prévues aux articles 315 à 321 et 322 à 326 du C.I.R. 92.

On notera que les dispositions contenues aux articles 321/1 à 321^{ter} du C.I.R. 92 ne sont pas visées parce qu'elles se trouvent, dans le Code, *entre* les articles 321 et 322, dans des sections 1/1, 1^{er}bis et 1^{er}ter, qui sont bien des sections distinctes des sections I et II du Code. Ces textes sont donc exclus, à notre avis, du domaine d'application des astreintes.

En pratique, les obligations dont le non-respect peut entraîner des astreintes sont donc : celle de communiquer tous les livres et documents *nécessaires* à la détermination du montant des revenus imposables⁴⁸, et celle de communiquer sans déplacement les dossiers d'analyse de programmation et d'exploitation d'un système informatique utilisé ainsi que les supports d'information et toutes les données qu'ils contiennent pour les personnes physiques ou morales qui recourent à un système informatique ou tout autre appareil électronique⁴⁹.

Cela recouvre aussi l'obligation de répondre à des demandes de renseignements de l'administration fiscale⁵⁰.

Est également visé l'article 319 C.I.R. 92 qui impose aux contribuables l'obligation d'accorder aux agents de l'administration chargés d'effectuer un contrôle « *le libre accès à toutes les heures où une activité s'exerce, aux locaux professionnels ou aux locaux où les personnes morales exercent leur activité...* ».

Cela concerne aussi, en théorie, l'article 320 du même Code qui impose aux personnes physiques qui exercent une profession libérale, une charge ou un office de délivrer un reçu pour chaque perception d'honoraire. On perçoit toutefois difficilement comment une telle obligation peut faire l'objet d'astreintes à l'occasion d'un contrôle puisque l'obligation consiste en le fait de remettre *immédiatement* ce reçu, ce qui ne peut évidemment pas se faire plusieurs années après.

59. La demande d'astreinte peut également être formulée contre des tiers, c'est-à-dire des personnes autres que les contribuables eux-mêmes. Ceux-ci sont concernés et peuvent faire l'objet d'une demande d'astreinte lorsqu'ils s'abstiennent de fournir à l'administration « *des attestations écrites* » ou refusent d'être entendus, ou ne communiquent pas les renseignements et documents requis par l'administration fiscale.

47. T. AFSCHRIFT, Traité de la preuve en droit fiscal, Bruxelles, Larcier, 2^e éd., 2004, point 110 et s.

48. Art. 315.

49. Art. 315bis.

50. Art. 316.

Cette obligation existe aussi – et la possibilité d'astreinte est donc permise – pour les établissements de banque et assimilés, visés à l'article 322 § 2 C.I.R. 92, lorsque l'administration leur demande des renseignements, en présence d'indices de fraude, et après avoir respecté les formalités requises.

De tels renseignements peuvent aussi être requis à la demande d'un Etat étranger⁵¹. Dans ce cas la nouvelle disposition prévoit explicitement que l'astreinte peut être demandée également « *lorsque les investigations sont réalisées à la demande d'un Etat avec lequel la Belgique a conclu une Convention préventive de la double imposition, ou avec lequel la Belgique a conclu un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale ou qui avec la Belgique est partie à un autre instrument juridique bilatéral ou multilatéral pourvu que cette convention, cet accord ou cet instrument juridique permette l'échange d'informations entre les Etats contractants en matière fiscale* »⁵².

a. La demande d'exercice d'un pouvoir d'investigation du fisc doit être justifiée légalement

60. Pour qu'il y ait un « *non-respect* » d'une des dispositions pour lesquelles l'infraction peut entraîner une astreinte, il faut d'abord que l'administration fiscale justifie, en cas de contestation, que l'investigation à laquelle elle voulait procéder, et à laquelle le contribuable ou le tiers s'est entièrement ou partiellement opposé ou qu'il n'a tout simplement pas respectée, est légalement justifiée.

Cela veut donc dire que l'administration doit démontrer, en cas de contestation sur ce point, que sa demande initiale entraine dans ses compétences légales.

Cela ne veut bien sûr pas dire que le juge ait un pouvoir d'appréciation quant à l'*utilité* de la mesure voulue par le fisc. Le pouvoir judiciaire ne peut se substituer, en vertu du principe de la séparation des pouvoirs, à l'administration dans ce cas.

Mais, lorsque la loi assortit d'une condition l'exercice d'un pouvoir d'investigation, il va de soi que c'est le rôle du pouvoir judiciaire que de vérifier si cette condition est respectée par le fisc.

Nous ne pourrions ici donner tous les exemples d'applications possibles de ce principe. Cela reviendrait en effet à détailler chacun des pouvoirs de l'administration.

Nous en donnerons néanmoins quelques exemples, parce qu'ils nous semblent les plus fréquents.

• *Le caractère « nécessaire » des documents demandés*

61. L'administration peut, comme exposé ci-dessus, réclamer du contribuable, « *sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant* » des revenus imposables du contribuable. Le texte légal donne quelques exemples de documents qui sont réputés toujours nécessaires, puisqu'explicitement cités : les livres et documents relatifs aux comptes, aux contrats d'assurance-vie et aux constructions juridiques ; les registres des actions et obligations nominatives des sociétés ainsi que les feuilles de présence aux assemblées générales, les livres et documents relatifs aux constructions juridiques des personnes morales, les livres et documents relatifs à certains prêts⁵³.

Pour ces livres et documents cités explicitement, l'administration ne doit pas démontrer leur caractère nécessaire. Ils sont visés par la loi et il s'agit d'une justification suffisante.

En revanche, pour tous autres documents qu'elle demande, l'administration doit démontrer qu'ils sont effectivement « *nécessaires* ».

Il s'agit là d'une question à apprécier par le juge puisque c'est une condition d'application de l'article 381 nouveau du C.I.R. 92 permettant des astreintes : si l'administration demande des documents qui ne réunissent pas les conditions prévues par les dispositions légales, il est légitime pour le contribuable de ne pas les fournir. Il ne s'agit alors pas d'un « *non-respect* » de la disposition.

62. Pour apprécier si les documents demandés sont nécessaires, on se trouve ainsi, du point de vue de la procédure, dans la même situation que lorsque l'administration procède à une taxation d'office, également permise lorsque des documents ou renseignements nécessaires ne sont pas fournis. La seule différence est que, dans le cas d'une procédure en demande d'astreinte, la décision judiciaire est rendue *avant* l'enrôlement d'un impôt, tandis que le tribunal statuant sur une taxation d'office intervient *après* la taxation. Mais la condition est la même puisqu'il s'agit de l'application de la même disposition, en l'espèce l'article 315 C.I.R. 92. Cette nécessité doit s'apprécier en fonction des éléments dont l'administration dispose déjà au moment de la demande.

Cette nécessité n'existe pas lorsque l'administration dispose, par exemple, déjà d'autres éléments permettant d'établir les mêmes faits.

51. Art. 322 § 4 C.I.R. 92.

52. Art. 381 al. 3 nouveau C.I.R. 92.

53. Art. 315 al. 1^{er} quarto C.I.R. 92.

La nécessité s'apprécie en fonction de la « *détermination du montant des revenus imposables* ». Elle se limite donc à cela, et ne peut porter, par exemple, sur les éléments déductibles de l'impôt. Elle peut porter sur les éléments déductibles du revenu, puisqu'ils servent à déterminer le revenu imposable, mais non à ce qui est déductible de l'impôt lui-même.

L'appréciation de la nécessité suppose que, ce qui est demandé par l'administration est réellement « *nécessaire* » pour déterminer le revenu imposable. Il ne suffit pas que ce soit « *utile* ».

• La demande de renseignements au contribuable

63. L'administration peut aussi en vertu de l'article 316 demander des « *renseignements* » au contribuable.

Dans ce cas, la condition exprimée par le texte est légèrement différente. Il n'est plus en effet requis que les renseignements soient « *nécessaires* », mais il faut qu'ils soient réclamés « *aux fins de vérifier sa situation fiscale* »⁵⁴. L'administration doit donc dans ce cas justifier que la demande est bien faite pour vérifier la situation fiscale du contribuable.

Dans la mesure où il s'agit d'une « *situation fiscale* », et non des « *revenus imposables* », la portée du texte est donc plus large : la situation fiscale peut recouvrir tout ce qui a une portée sur la taxation, non seulement en matière d'impôt sur les revenus, mais même éventuellement d'autres impôts⁵⁵.

Par ailleurs, l'élément de « *nécessité* » pour déterminer les revenus imposables n'est pas requis en ce qui concerne les « *renseignements* », contrairement aux « *documents* ».

L'administration doit encore démontrer que son objectif (« *pour vérifier* ») est effectivement de vérifier la situation fiscale. Cela n'implique plus une « *nécessité* » absolue, mais il va de soi que l'administration doit établir un lien entre l'objet de sa demande et la situation du contribuable. Ce lien doit être concret et lié à la personne du contribuable et ne peut être simplement une liste type de renseignements d'ordre général. Il doit s'agir de la situation fiscale personnelle du contribuable (« *sa* » situation fiscale).

64. Une demande générale portant sur tous les renseignements possibles, qui peuvent être demandés

à n'importe quel contribuable, soit une « *demande type* » ne répond à notre avis pas à ces conditions. Le contribuable est en droit d'inviter l'administration à limiter ses demandes à ce qui est réellement utile à la détermination de sa situation fiscale⁵⁶. Cela ressort également de l'article 335 C.I.R. 92 qui évoque expressément que les administrations doivent mettre à disposition des agents des contributions directes « *tous les renseignements adéquats, pertinents et non excessifs en leur possession* ». L'alinéa 2 de ce même article invoque ces agents à rechercher et recueillir des renseignements « *adéquats, pertinents et non excessifs, qui contribuent à assurer l'établissement ou le recouvrement de n'importe quel autre impôt établi par l'Etat* ».

Il faut enfin appliquer le principe de proportionnalité dans les demandes formulées.

Tout d'abord, la demande de renseignements ne peut pas être excessive et doit dès lors respecter le principe de proportionnalité. A cet égard, le principe de proportionnalité découle directement de l'article 316 et de l'article 335 C.I.R. 92.

Le commentaire administratif 316/2 explique d'ailleurs que « *Le Ministre des Finances a cependant déclaré que le Gouvernement désapprouve la pratique des demandes de renseignements excessifs*⁵⁷ et que l'administration ne pourra faire usage des pouvoirs qui lui sont conférés qu'avec discernement et modération⁵⁸. Il n'est d'ailleurs pas admissible que l'administration exige des travaux et des recherches d'une ampleur telle qu'il en résulterait pour le contribuable des pertes de temps et d'argent exorbitantes⁵⁹.

*L'opportunité de demander certains renseignements doit donc s'apprécier à la lumière de circonstances de fait propres à chaque cas*⁶⁰. **Les questionnaires doivent être adaptés à chaque cas et l'envoi de demandes de caractère général doit être évité** ».

65. En outre, une mise en balance doit toujours être faite entre d'une part, les intérêts de l'Etat belge et d'autre part, le droit au respect de la vie privée prévu par l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (ci-après, « *C.E.D.H.* »), surtout lorsque la demande porte sur des renseignements qui ont tant un caractère privé que professionnel⁶¹. A cet égard, le principe de proportionnalité appelle à une pondération des intérêts mis en balance.

54. Art. 316, in fine C.I.R. 92.

55. Liège, 5 février 2013, *F.J.F.*, 2014, liv. 5, 531 et <http://www.monkey.be/> (12 juin 2014).

56. Anvers, 2 avril 2013, R.G. 2012/AR/99, www.taxwin.be; Anvers, 9 décembre 2014, n° 2013/AR/1990; commentaire administratif n° 316/11.

57. Chambre, session 1961-1962, doc. 264/42, p. 211.

58. Voir Sénat, session 1961-1962, doc. 366, p. 292.

59. Annales parlementaires, Chambre, 15 juin 1962, p. 85.

60. QP n° 384 du 14.9.1984, de M. Cardoen, Bull. Q.R. n° 52 du 30 octobre 1984, Chambre, session 1983-1984, p. 4493; Bull. 635, p. 144.

61. KONING, F., « Les pouvoirs d'investigation de l'administration » in *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, Wolters Kluwer Belgium, Waterloo, 2015, pp. 180 et s.

Toutefois, en règle générale, l'article 315 C.I.R. 92 doit permettre à l'administration fiscale d'obtenir des renseignements présentant un caractère à la fois privé et professionnel, comme par exemple les extraits d'un compte bancaire utilisé dans le cadre privé et professionnel⁶².

Cela est vrai malgré l'effet direct de l'article 8 C.E.D.H. en droit belge. Il existe en effet un tempérament à la protection de la vie privée à l'alinéa 2 de cet article, qui énonce expressément la possibilité d'y avoir une ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée pour autant qu'elle soit prévue par la loi et « *qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui* ». A cet égard, l'ingérence doit toutefois respecter le principe de proportionnalité pour être autorisée.

La Circulaire n° Ci.RH.81/548.628⁶³ datée du 29 juillet 2002 rappelle également à ses administrations qu'« *Il est important de veiller au principe de proportionnalité entre les droits d'investigations et de contrôle à mettre en œuvre et la situation concrète que l'on entend vérifier* ». Toujours selon cette circulaire, cela signifie que la sélection d'un dossier aux fins de contrôle et la nature dudit contrôle doit reposer sur des critères objectifs et pertinents, sans y consacrer trop de temps et en adaptant les différentes démarches aux circonstances du cas d'espèce. La circulaire rappelle également qu'il faut éviter de requérir du contribuable des éléments que l'administration elle-même pourrait obtenir.

- *Les demandes de renseignements à des tiers*

66. C'est l'article 322 § 1^{er} C.I.R. 92 qui permet à l'administration de demander également des renseignements à des tiers.

Ici encore, la formule utilisée pour fixer les conditions que doit respecter la demande de renseignements est différente, tant de celle utilisée par l'article 315 que de celle utilisée par l'article 316.

Le texte paraît encore plus large, puisqu'il s'agit de « *tous renseignements que (l'administration) juge nécessaires à l'effet d'assurer la juste perception de l'impôt* ».

Dans ce cas, on ne dit plus que les renseignements doivent être nécessaires, mais seulement que l'administration doit « *juger* » qu'il en est ainsi.

La doctrine et la jurisprudence semblent muettes sur la question de savoir s'il existe une différence concrète entre ce que l'administration est en droit de demander en vertu de l'article 316 C.I.R. 92 au contribuable lui-même et de l'article 322 C.I.R. 92 (à des tiers).

Par contre, le commentaire administratif n° 322/4 stipule « *Il ne peut évidemment être question d'adresser des demandes de renseignements ou d'attestation à toutes les personnes physiques et morales avec lesquelles le contribuable a pu être en relation.*

Des attestations ou renseignements ne seront dès lors demandés à des tiers que lorsque le contribuable lui-même néglige de répondre à la demande qui lui a été adressée sur la base de l'art. 316, C.I.R. 92, lorsque les renseignements fournis par lui semblent douteux, lorsque les renseignements paraissent indispensables pour imposer judicieusement un contribuable déterminé au sujet duquel on ne possède pas de données suffisantes, ou encore lorsqu'on désire soit rechercher certaines opérations traitées par un contribuable que des présomptions sérieuses font soupçonner de fraude, soit connaître la portée ou l'ampleur exactes de ces opérations.

On s'adressera uniquement aux tiers dont on est certain qu'ils sont intervenus dans les opérations du contribuable ou dont on peut légitimement croire, sur la base de présomptions précises et concordantes, qu'ils y ont été mêlés ».

67. En tout état de cause, la demande de renseignements à des tiers semble être une solution de secours par le fisc lorsque les renseignements ne peuvent être obtenus auprès du contribuable lui-même, sans que l'on puisse déterminer avec précision *quels renseignements* peuvent être obtenus auprès de tiers.

Sans doute l'administration a-t-elle prévu cette différence afin d'éviter un débat entre l'administration et un tiers à propos de la nécessité effective de demander des informations.

Il peut paraître étrange que le tiers puisse se trouver ainsi contraint à des obligations théoriquement plus larges que le contribuable lui-même. Mais il faut admettre qu'il est difficile, pour l'administration, soumise au secret professionnel, d'apporter des justifications à un tiers à propos de la situation fiscale du contribuable.

Il n'empêche que, même pour les tiers, les principes généraux doivent être respectés.

68. On ne peut en effet considérer que l'administration dispose ainsi d'un pouvoir discrétionnaire de

62. *Ibidem*, p. 185.

63. AFER 21/2002.

demander n'importe quel renseignement à un tiers, sans qu'il y ait la moindre apparence de justification d'un lien avec la détermination de la situation fiscale du contribuable.

En règle générale, la jurisprudence précise que les renseignements obtenus par l'administration en vertu de l'article 322 C.I.R. 92 doivent être en rapport avec la juste perception de l'impôt, c'est-à-dire pour recouvrer les impôts et pour assurer le traitement de la réclamation⁶⁴. Des renseignements dont il n'est pas plausible qu'ils auront une quelconque pertinence ne peuvent par ailleurs pas être demandés⁶⁵. Par contre, la Cour d'appel d'Anvers a admis que l'administration interroge des tiers à propos d'une suite de logiciels utilisée par le contribuable pour la tenue de sa comptabilité, sans que ces renseignements concernent directement la juste perception de l'impôt⁶⁶.

Il ressort aussi de l'article 323 C.I.R. 92 que le tiers ne peut être valablement interrogé qu'à propos de renseignements qui se rapportent directement aux opérations ou activités qu'il a réalisées avec la ou les personnes précises même non nommément désignées. Cela limite la possibilité pour l'administration de demander des renseignements qui sortiraient de ce cadre⁶⁷. Cela avait d'ailleurs été confirmé dans une réponse à une question parlementaire⁶⁸.

Et le principe de proportionnalité, évoqué ci-dessus à propos des demandes de renseignements formulées au contribuable, vaut d'autant plus lorsqu'il s'agit de tiers. En particulier, on ne pourrait justifier que l'administration formule une demande impliquant un travail important ou des recherches fastidieuses à un tiers, non concerné par le contentieux pouvant exister entre le fisc et le contribuable visé. Il s'agira là d'apprécier si la question pouvant être en litige, c'est-à-dire si les impôts à éventuellement établir sont réellement en proportion de l'importance des tracas causés au tiers, et ce en tenant compte du fait qu'il est, précisément, un tiers, normalement non concerné par le litige.

Dans le cas particulier d'un tiers, qui se verrait devoir comparaître devant un tribunal dans le cadre d'une demande d'astreinte par l'administration fiscale, il nous paraît justifié qu'il soit reconnu au contribuable un droit d'intervention volontaire dans le litige⁶⁹.

69. C'est l'occasion de rappeler l'atteinte manifeste au principe d'égalité des armes, contenu dans l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme,

que comporte l'article 322 alinéa 1^{er} C.I.R. 92. Dans le cadre d'un litige entre l'administration fiscale et un contribuable déterminé, l'administration fiscale dispose d'un pouvoir d'exiger des renseignements de tiers, et ce avec un pouvoir de contrainte, la possibilité d'infliger des amendes, et aujourd'hui celle de requérir des astreintes.

Ce pouvoir trouve certes une justification dans le fait que l'administration fiscale supporte la charge de la preuve et qu'il faut bien que le législateur lui apporte les moyens de faire cette preuve.

En revanche, et alors qu'il existe des points sur lesquels le contribuable supporte, lui aussi la charge de la preuve (par exemple en cas de frais professionnels, ou en cas de taxation d'office), aucune disposition légale ne lui permet de réclamer des documents ou des renseignements à des tiers, qui pourraient lui refuser de les fournir à l'amiable, soit par hostilité ou mécontentement avec le contribuable, soit par crainte de l'administration fiscale s'ils apportent une assistance quelconque à son adversaire, le contribuable.

Ce déséquilibre est aujourd'hui encore accru par le fait que l'administration fiscale dispose du droit de demander des astreintes, alors que ce même droit n'est pas prévu au profit du contribuable.

Cette question mériterait à notre avis d'être évoquée devant les Cours et tribunaux, compétents pour constater une violation de la loi belge à une disposition internationale approuvée par une disposition légale interne⁷⁰.

• *Le refus de collaborer et le secret professionnel*

70. Il va de soi que si le tiers, ou même le contribuable lui-même, est en droit d'invoquer le secret professionnel, et en a d'ailleurs l'obligation, pour ne pas répondre à l'administration, il n'est pas dans une situation de « *non-respect* » aux dispositions visées par la loi, lorsqu'il s'abstient de répondre. C'est la loi qui lui impose dans ce cas de ne pas répondre.

Si l'administration demande néanmoins des astreintes, le juge devra les lui refuser, par application de la disposition légale qui impose au contribuable ou au tiers le respect du secret professionnel.

Rappelons tout d'abord que l'article 458 du Code pénal interdit aux titulaires de certaines professions de violer le secret auquel ils sont soumis. Cette

64. Civ. Anvers, 24 avril 2009, T.F.R. 2010, liv. 374, 80 et <http://tfrnet.larcier.be> (8 février 2010), note MAUS, M. et DELAFONTEYNE, A.

65. Trib. Anvers, 2 février 2018, *Fiscologue*, 2018, n° 1556, 1, T.F.R., 2018, n° 547, 802, note DELANOTE, M.

66. Anvers, 20 septembre 2011, *F.J.F.*, 2012, liv. 5, 545 et <http://www.monkey.be/> (6 juillet 2012).

67. KONING, F., *op. cit.*, p. 258.

68. Q.R., Chambre, sess. ord. 1980-1981, question n° 68 du 17 décembre 1980, p. 1284 ; *Bull. contr.*, 1981, n° 594, p. 766 citée par KONING, F., *op. cit.*, p. 258.

69. Art. 16, alinéa 1^{er} du Code judiciaire.

70. Cass. (1^{re} ch.) 27 mai 1971 (État belge c. NV Fromagerie Franco-Suisse 'Le Ski'), *Arr. Cass.* 1971 ; *J.T.* 1971, concl. M.P. ; *Pas.*, 1971, concl. M.P., note - ; *Ing.-Cons.* 1971, note - ; *R.W.* 1971-72, note - ; <https://juportal.be> (8 octobre 2001).

interdiction relève de la profession de médecin, pharmacien, avocat, réviseur d'entreprise, comptable indépendant, etc. Le secret professionnel est indispensable et permet de préserver le respect au droit à la vie privée des citoyens.

En cas de contrôle fiscal et de demande de renseignements à une personne soumise au secret professionnel, l'article 334 C.I.R. 92 prévoit que lorsque la personne concernée par la demande de renseignements se prévaut du secret, « *l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel* ».

L'administration fiscale est liée par l'avis de l'autorité disciplinaire compétente, de sorte qu'elle ne pourrait outrepasser son refus de communiquer des renseignements couverts par le secret. Elle l'admet elle-même dans son commentaire administratif 334/8.

Cela a également été confirmé par la Cour de cassation⁷¹ et récemment par la Cour d'appel de Gand^{72,73}.

• *L'obligation ou non de fournir à l'administration l'accès aux données informatiques*

71. Une question particulièrement fréquente est celle de l'accès par l'administration aux données contenues dans un système informatique.

C'est l'article 315*bis* du C.I.R. 92 qui définit les pouvoirs de l'administration en matière de données informatiques du contribuable.

Elle le fait d'une manière extraordinairement large, et sans doute excessive.

Il est en effet prévu que l'administration peut avoir l'accès aux « *dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation du système utilisé ainsi que les supports d'information et toutes les données qu'ils contiennent* », et que « *les données enregistrées sur des supports informatiques doivent être communiquées sous une forme lisible et intelligible* ».

Le texte ne prévoit pas de conditions particulières. Il suffit que les données soient détenues par le contribuable sur un support informatique, et qu'un système informatisé ou un appareil électronique (*sic*) soit

utilisé « *pour tenir, établir, adresser ou conserver en tout ou en partie les livres et documents dont la communication est prescrite par l'article 315* ».

Cela signifie que, au sens légal, dès que le contribuable utilise un système informatisé ou un appareil électronique pour tenir les livres ou documents requis par la loi ou même des documents qui seraient « *nécessaires* » pour déterminer sa situation fiscale, il devrait fournir tous ses dossiers informatiques, et même toutes ses données.

72. On remarquera que le texte ne prévoit pas explicitement que seules devraient être fournies les données qui consistent précisément en les livres et documents requis, ou en des documents qui seraient « *nécessaires* » (au sens de l'article 315 C.I.R. 92) pour déterminer sa situation fiscale.

L'administration interprète le texte comme lui permettant l'accès à *toutes* les données informatiques, à la seule condition qu'un système informatisé soit utilisé.

Dans un arrêt du 5 mars 2013, la Cour d'appel de Bruxelles décide que le fisc ne peut faire de *fishing expedition* et demander copie des données informatiques en masse sans trier ce qui est nécessaire et lié à l'objet de l'enquête fiscale.

Concrètement, il ne pourrait être acceptable que l'administration fiscale prenne copie de toutes les boîtes e-mails des employés et administrateurs : elle doit au contraire sélectionner uniquement ce qui lui est utile d'un point de vue fiscal⁷⁴.

Le pourvoi du fisc contre cet arrêt a été rejeté par un arrêt de la Cour de cassation du 22 janvier 2015⁷⁵.

Cela a à nouveau été confirmé récemment par le tribunal de première instance de Flandre-Orientale dans son jugement interlocutoire du 20 février 2023⁷⁶. Le tribunal a été saisi par l'administration fiscale afin d'accéder à une demande de copie et une mise sous scellés intégrale des données, toutes les deux refusées par le tribunal.

Ce jugement permet de résumer les critères pris en compte par la jurisprudence afin de déterminer dans quelle mesure une copie des données peut être réclamée par l'administration fiscale.

71. Cass., 19 octobre 2012, *Arr. Cass.*, 2012, 2224 et *T.F.R.*, 2013, vol. 435, 139 ; Cass., 17 juin 1969, *Pas.*, 1969, I, 92.

72. Gand, 15 juin 2010 (n° 1004/0797 AS Kluwer).

73. X., Les cours et tribunaux sont-ils compétents pour juger les décisions prises par les autorités disciplinaires de professions libérales et, le cas échéant, en écarter l'application ? Le secret professionnel auquel est tenu le titulaire d'une profession libérale peut-il limiter les pouvoirs d'investigation de l'Administration fiscale ? Les contribuables peuvent-ils se retrancher derrière leur secret professionnel et leur droit de se taire pour refuser de collaborer à des investigations fiscales lorsque le fisc leur impute des irrégularités ?, *Cour. fisc.* 2010, liv. 16, 661-663 et <http://www.monkey.be/> (8 novembre 2010).

74. KONING, F., *op. cit.*, p. 189.

75. Cass., 22 janvier 2015, n° 8 de rôle C.13.532.F, www.cass.be.

76. H. De Coninck et S. Vanthienen, *Prendre une copie numérique intégrale : fishing illicite*, *Fiscologue* 1784 du 24 mars 2020, pp. 8 à 10.

Le critère principal est celui de l'équilibre entre d'une part, l'intérêt social relatif à l'exécution du contrôle fiscal et d'autre part, les droits de la défense du contribuable.

Cet équilibre ainsi que les deux intérêts ont été définis par la Cour constitutionnelle dans un arrêt du 12 octobre 2017⁷⁷ quant à la question des visites domiciliaires. Concrètement, il faut vérifier que la mesure d'investigation mise en œuvre par le fisc réponde à une finalité et que les dispositions légales concernant le lieu et le moment où sont effectuées ces mesures sont bien respectées.

Appliquant ces principes, le tribunal de Flandre-Orientale constate qu'il est possible pour le fisc de consulter des données mais pas d'en obtenir copie, sauf si le contribuable le lui permet. Il faut donc un consentement préalable et explicite du contribuable à la prise de copie des données par l'administration fiscale⁷⁸.

Quant à la question de savoir ce qui peut être copié exactement, le tribunal rappelle que la *fishing expedition* est illégale. Cela signifie qu'une copie intégrale des données, qui entraîne automatiquement la prise de données à caractère purement privé ou confidentiel à l'égard des tiers, viole l'équilibre des intérêts mis en balance.

73. En revanche, un arrêt de la Cour d'appel de Gand du 4 octobre 2022⁷⁹ a considéré qu'était légale la copie, par l'administration fiscale, des fichiers stockés sur des ordinateurs utilisés pour l'activité économique du contribuable contrôlé. En l'occurrence, la Cour estime que le fisc pouvait partir du principe que seules des informations concernant l'activité économique s'y trouveraient.

La jurisprudence n'est pas unanime sur la question, comme le démontre un arrêt récent de la Cour d'appel de Bruxelles⁸⁰, lequel valide la pratique de l'administration consistant à faire une copie de toutes les données se trouvant sur un ordinateur sans l'autorisation préalable du contribuable, et considère que la protection de la vie privée n'est pas violée, malgré la présence d'informations à caractère purement privé

sur le disque dur. Un pourvoi en cassation a été introduit contre cet arrêt.

Quoi qu'il en soit, la *fishing expedition* posera la plupart du temps deux problèmes, puisqu'elle contiendra très souvent des éléments à caractère purement privé et/ou des éléments confidentiels voire soumis au secret professionnel.

Les éléments à caractère purement privé pourront être protégés en invoquant l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'Homme (protection du droit à la vie privée), en mettant en balance l'intérêt social d'une part, et la protection prévue à cet article d'autre part⁸¹.

Le Tribunal des référés de Gand⁸² a dû proposer des pistes de solutions suite à la mise sous scellés par l'administration fiscale, en vue d'un filtrage ultérieur, de différents documents ou dossiers contenant des informations privées et soumises au secret professionnel.

Le tribunal a constaté l'accord des parties selon lequel les contribuables procédaient à un inventaire en indiquant, pour chaque document concerné, à quelle classification il appartient, au moyen d'une lettre désignant la catégorie : les documents A sont les documents qui ne concernent pas la période de contrôle, les documents B sont les documents qui tombent sous le secret professionnel de l'avocat, les documents C sont les documents qui sont confidentiels, etc.

Ensuite, le sort de chaque catégorie de documents a été déterminé devant la Chambre fiscale du tribunal de Bruxelles⁸³.

Le tribunal renvoie à l'article 334 C.I.R. 92 en ce qui concerne le secret professionnel et, en ce qui concerne les documents à caractère purement privé, à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'Homme. Il applique également l'article 6 de cette même convention (droits de la défense).

Ce serait donc une piste de solution qui certes, demande beaucoup d'efforts au contribuable et au juge, mais permettrait de filtrer réellement les informations individuellement afin d'en connaître leur sort.

77. N° 116/2017.

78. Voir également Civ. Louvain (12^e ch. A) n° 13/752/A, 13/753/A, 13/754/A, 13/1191/A, 13/1192/A, 6 février 2015, Cour. fisc. 2015 (reflet), liv. 9, 760 et <http://www.monkey.be/> (14 août 2015), note X.; F.J.F., 2015 (sommaire), liv. 10, 332 et <http://www.monkey.be/> (12 avril 2016).

79. Gand, 4 octobre 2022, Rôle n° 2021/AR/148, www.taxwin.be.

80. Bruxelles, 9 octobre 2019, 2015/AF/123, Fisc. act., 2019, n° 37, 1-6.

81. DE BRABANTER, V., Un juge peut-il, à titre de mesure provisoire, imposer à l'administration l'obligation de laisser filtrer les données électroniques comprenant de la correspondance confidentielle qui ont été saisies à l'occasion d'une visite fiscale ?, *Cour. fisc.* 2021, liv. 6, 143-148 et <http://www.monkey.be/> (28 avril 2021).

82. Civ. Gand (réf.), 10 juillet 2019, non publié.

83. Trib. Gand, 7 septembre 2022, 19/2644/A (www.monKEY.be, n° 300144808).

b. Le contribuable est en droit d'invoquer le droit au silence

c. Les astreintes ne se justifient pas si le comportement du contribuable est justifié par le droit au silence

74. L'existence d'un « droit au silence » est reconnue sur le plan international et trouve son fondement dans l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme⁸⁴.

Il s'agit du principe classique suivant lequel, dans une matière pénale, « nul ne peut être tenu de contribuer à sa propre incrimination ».

Il est vrai que le domaine du contrôle fiscal fait partie, en principe, d'une matière administrative, et qui, à première vue, pourrait ne pas relever du droit pénal.

Toutefois, toutes les infractions aux différents Codes fiscaux, dans la mesure où elles portent sur des obligations du contribuable à l'égard de l'administration sont sanctionnées par des amendes, ou des accroissements d'impôt⁸⁵.

Et, lorsqu'elles sont commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, par des sanctions telles que des peines de prison ou des amendes (art. 449 C.I.R. 92), les accroissements d'impôts et les amendes dites administratives sont prononcés par l'administration, avec des recours devant les juridictions civiles. Les amendes dites pénales et les peines de prison sont prononcées par des juridictions répressives.

Toutefois, la jurisprudence internationale⁸⁶ s'accorde à considérer que des sanctions administratives ont bien un caractère « pénal ».

La jurisprudence ne considère néanmoins pas toutes les sanctions administratives comme ayant un caractère pénal. Seules les sanctions répondant à certains critères revêtent ce caractère. Ces critères sont les suivants :

- Les sanctions doivent concerner sans distinction tous les contribuables et non uniquement un groupe déterminé, doté d'un statut particulier.
- Elles prescrivent un comportement déterminé et prévoient une sanction en vue de son respect.

- Elles ne concernent pas uniquement une réparation pécuniaire d'un préjudice mais tendent principalement à sanctionner afin d'éviter la répétition d'agissements similaires.
- Elles se fondent sur une norme à caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif.
- Elles sont très sévères eu égard à leur montant.

Lorsqu'elles répondent à ces critères, les sanctions administratives ont un caractère pénal, ce qui sera le cas pour la plupart des sanctions.

Les unes et les autres sont donc le plus souvent des « peines », ce qui justifie l'application du « droit au silence ».

75. Celui-ci doit être recouru par exemple lorsque l'administration pose des questions dont la réponse implique automatiquement la possibilité d'une incrimination. Il en est ainsi par exemple de l'accusation de ne pas avoir déclaré un compte à l'étranger, d'une demande de renseignements par rapport à des revenus qui n'auraient pas été déclarés, ou encore par rapport à l'origine de certains biens, qui s'avèreraient ne pas avoir été correctement déclarés sur le plan fiscal.

Dans un tel cas, le contribuable peut se sentir menacé d'une accusation en matière pénale.

Le droit au silence a fait l'objet d'un certain nombre de décisions jurisprudentielles. Actuellement, il ressort en général de la jurisprudence, assez divisée sur la question, que le droit au silence peut être invoqué dès l'instant où une procédure fiscale est susceptible de déboucher sur des poursuites pénales⁸⁷.

Dans d'autres cas, le droit au silence n'est pas reconnu, parce que rien, dans la demande de renseignements, ne pouvait laisser présager qu'il y aurait ultérieurement des poursuites pénales ou, plus généralement, lorsque la procédure ne débouche pas sur une procédure pénale⁸⁸.

Souvent, le raisonnement des juges se fonde sur le fait qu'il y a deux principes en opposition. Il y aurait d'une part un principe d'obligation du contribuable à collaborer avec le fisc (dans les limites fixées par la loi) et d'autre part le droit au silence. Des décisions aboutissent ainsi à la conclusion qu'il faut effectuer une « balance des intérêts » entre les deux principes pour dégager, *in concreto*, une appréciation

84. Article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques ; O'Halloran et Francis c. Royaume-Uni [GC], 2007, § 45 ; Funke c. France, 1993, § 44.

85. Articles 444 à 463 C.I.R. 92.

86. Cour eur. D.H. Silverster's Horeca Service c. Belgique, 4 mars 2004, n° 47650/99 et au niveau nationale : C.C., 16 juillet 2009, n° 119/2009 ; C.C., 3 avril 2014, 61/2014 ; arrêts de la Cour de cassation n° C.99.0517.N du 25 mai 1999 ; n° F.05.0086.F et F.05.0102.F du 30 novembre 2006, n° C.04.0390.N du 16 février 2007, n° F.05.0015.N du 16 février 2007, n° C.07.0507.N du 13 février 2009, n° F.06.0106.N du 13 février 2009, C.09.0096.N du 11 mars 2010 ; n° F.10.0033.N du 8 avril 2011 ; Civ. Bruxelles, 9 janvier 2013, EE/103.866, www.fisconetplus.be.

87. Cass., 13 janvier 1999, C 99/35 ; Liège, 31 mars 2010, J.D.F., 2010/9-10, p. 313-318 ; Trib. Liège, 23 mars 2006, R.G. : 03/3968/A ; Trib. Liège, 9 février 2012, R.G. : 02/4393/A.

88. Bruxelles, 2 octobre 2013, 2003/AR1663 (en matière de TVA) ; Liège, 25 mars 2016, 2014/RG/203 ; Liège, 2 mars 2006, L 06/2 ; Mons, 13 mai 2009, 2006/RG/219 ; Trib. Bruxelles, 15 octobre 2008, www.fisconetplus.be ; Trib. Bruxelles, 10 mars 2011, R.G. n° 2006/6800/A & 2006/8418/A ; Trib. Bruxelles, 16 décembre 2019, 2017/3213/A ; Trib. Bruxelles, 29 juin 2017, 03/4738/A.

permettant de déterminer lequel des deux principes prime sur l'autre, dans la situation que le juge est amené à apprécier.

76. Ce mode de raisonnement nous paraît injustifié. Il est certes exact que les Codes fiscaux prévoient, à charge du contribuable, un certain nombre d'obligations qui peuvent être reprises sous une appellation générique d'obligation de collaborer avec l'administration fiscale. Ceci ne constitue toutefois pas un principe général, mais quelques règles éparses, qui ne doivent être respectées que dans les hypothèses explicitement prévues par la loi. On ne peut en effet raisonner par analogie pour des obligations qui sont sanctionnées par des peines, et l'on ne peut donc, dans le silence de la loi, affirmer qu'il existerait une obligation générale de collaboration avec le fisc.

Mais surtout, les deux principes que l'on cite, celui d'obligation de collaborer avec le fisc, d'une part, et le droit au silence, d'autre part, ne sont pas de niveau comparable.

C'est seulement la loi nationale qui prévoit des obligations de collaborer avec le fisc, tandis que c'est la Convention européenne des droits de l'homme, en son article 6, qui reconnaît le droit au silence. Or, cette Convention est un traité international approuvé par la loi belge, et qui a des effets directs dans l'ordre juridique interne. A ce titre, elle a la prééminence sur la loi belge, et il faut donc considérer qu'en cas de conflit entre le droit au silence, d'une part, et l'obligation de collaborer avec le fisc, d'autre part, c'est toujours le droit au silence qui prime, sans qu'il y ait à apprécier une « *balance d'intérêts* » en jeu.

Si des droits sont accordés par des dispositions internationales, c'est précisément pour empêcher les législations nationales d'y porter atteinte en créant des obligations incompatibles avec eux.

Il nous paraît dès lors inexact de reconnaître au législateur national la possibilité de déroger, par une disposition interne, au droit au silence.

77. En revanche, le débat peut se situer à un autre niveau, celui de savoir si le droit au silence doit effectivement être reconnu dans la situation en cause. Cela ne dépend pas d'une « *balance d'intérêts* », mais tout simplement de la portée juridiquement reconnue au droit au silence lui-même. De ce point de vue, toute la question est de savoir si une demande de renseignements ou de documents représente « *un risque d'une accusation en matière pénale* » pour le contribuable qui le reçoit.

Cette question ne peut être résolue qu'*in concreto*, en fonction de la situation du contribuable au moment où il reçoit la demande d'informations contre laquelle il invoque le droit au silence.

Cette situation ne peut être influencée par l'évolution ultérieure du dossier, ni, par conséquent, par le simple fait qu'en pratique des poursuites pénales, au sens procédural du terme, n'ont pas été entamées.

C'est pourquoi on ne peut suivre l'avis exprimé par le ministre des Finances en Commission de la Chambre, lors de la discussion de l'article 381 nouveau, selon laquelle, en raison du principe de la procédure « *Una Via* », l'intention n'est pas, lorsque la voie administrative de poursuite a été choisie, de recourir ensuite à la procédure pénale⁸⁹.

78. Le ministre n'a visiblement pas compris que des amendes administratives elles-mêmes peuvent avoir un caractère pénal, et donc que la seule crainte d'une amende, éventuellement élevée, de caractère administratif, peut justifier que l'on invoque le « *droit au silence* »⁹⁰.

Le ministre se méprend aussi sur la portée exacte du principe « *Una Via* ».

Le principe *Una Via* a pour conséquence que le fisc doit décider soit, d'enrôler sans sanction administrative en renvoyant l'affaire au Ministère Public, soit d'enrôler avec sanction administrative, en prenant le risque que la procédure judiciaire qui s'ensuit soit considérée comme redondante⁹¹.

Mais la poursuite des procédures tant administratives que pénales en parallèle peut exister. C'est en tout cas ce que la Cour européenne des droits de l'Homme estime : le principe du *non bis in idem* ne s'oppose pas à un parallélisme des procédures tant qu'elles font partie d'un « ensemble cohérent », ce qui est le cas si a) elles font partie d'un système intégré, b) par lequel les différents aspects de l'inconduite sociale sont c) sanctionnés de manière prévisible et d) proportionnée⁹².

Le législateur a tenté de se conformer à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme au moyen notamment de la loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale. Il en ressort que le parallélisme des procédures n'est toutefois possible qu'en cas de fraude fiscale grave.

De tout ceci ressort que le cumul des sanctions administratives et pénales est possible. De plus, le ministre n'a visiblement pas saisi non plus que c'est

89. *Doc. parl.* 55, 2899/004, p. 12.

90. En ce sens : Vanheeswijck, *De dwangsom : een nieuwe dynamiek voor het prètaxatie contentieux*, *T.F.R.*, 2023, p. 56.

91. X., « A. Principe 'una via' », www.taxwin.be.

92. <https://www.eubelius.com/fr/nouvelles/une-nouvelle-tentative-de-poursuite-uniforme-de-la-fraude-fiscale> et <https://www.afschrift.com/2020/08/03/principe-una-via-dans-quelles-circonstances-ladministration-fiscale-doit-elle-denoncer-les-faits/> citant Cour eur. D.H. 15 novembre 2016, A&B c. Norvège.

précisément souvent en se fondant sur des déclarations faites au fisc, par le contribuable que l'administration peut déférer le dossier au Ministère Public. Le risque existe dès lors clairement de voir des réponses à des questions de l'administration entraîner des poursuites.

Contrairement à ce qu'a affirmé le ministre, le droit au silence trouve une importante place en droit fiscal.

d. La portée du pouvoir du juge fiscal

79. Le juge fiscal qui statue, comme en référé, sur une demande d'astreinte, doit donc d'abord vérifier si les conditions requises à cet effet sont réunies.

Cette décision, comme exposé ci-dessus, a lieu sur le fond.

Cela signifie que la décision du juge fiscal a autorité de chose jugée à l'égard des parties.

Si le juge fiscal prononce une condamnation du contribuable à une astreinte, cela signifie que, sous réserve des recours, il est juridiquement établi, à l'égard du contribuable, que celui-ci a commis une infraction consistant en ne pas avoir respecté une obligation prévue par le Code des impôts sur les revenus 1992.

Cette décision justifie à notre avis que l'administration puisse, lors de la taxation, et si cette taxation est justifiée dans son principe, y ajouter des accroissements d'impôts⁹³, et, le cas échéant, même si la taxation n'est pas justifiée sur le plan du droit fiscal, imposer une amende administrative.

80. Cette constatation peut également justifier une taxation d'office, lorsque la loi le permet dans le cas d'infraction à la disposition enfreinte par le contribuable.

Cela signifie aussi que, si le juge constate que le contribuable n'a pas enfreint la disposition pour laquelle une astreinte a été demandée, cette décision également est revêtue de l'autorité de la chose jugée entre les parties.

Par conséquent, dans ce cas, le fisc ne peut imposer une amende administrative ou un accroissement d'impôt du chef de ce manquement prétendu. Il pourrait en revanche le faire en cas d'un manquement à une autre disposition que celle pour laquelle des astreintes ont été demandées par lui et refusées par le juge.

Le fisc ne peut également, dans ce cas, procéder à une taxation d'office qui se fonderait exclusivement sur

l'infraction prétendue pour laquelle les astreintes demandées ont été refusées.

Il s'agit à notre avis de questions pour lesquelles la décision du juge ne peut faire l'objet d'une remise en cause, par aucune des parties, ni dans le cadre d'une réclamation du contribuable, ni dans le cadre d'une procédure judiciaire ultérieure. Sur la question de savoir si le contribuable a ou non enfreint l'obligation procédurale pour laquelle l'astreinte est demandée, les parties sont liées par la décision du juge, et il en est de même d'un juge statuant ultérieurement sur la même question entre les mêmes parties⁹⁴.

81. Cette question est importante parce qu'il s'agit sans doute du premier cas où la loi offre la possibilité aux parties de faire trancher efficacement, et rapidement avant taxation, la question de la régularité de la procédure fiscale.

Certes, il a toujours été possible d'introduire un recours judiciaire immédiat contre une décision administrative intervenue dans le cadre de la taxation. Mais ce recours, qui consiste en un recours fiscal classique, est introduit devant le juge fiscal, sans réclamation préalable mais suivant les formes ordinaires. Cela signifie, vu la durée de la procédure, que la question est en général tranchée bien après que la taxation finale soit intervenue. Cette situation compromet l'efficacité d'une telle mesure, puisque ce recours n'a aucun effet suspensif et n'empêche pas l'administration de procéder à la taxation, contre laquelle le contribuable ne pourra s'opposer que par les voies de recours fiscal ordinaires, soit la réclamation, suivie le cas échéant d'un recours fiscal contre l'imposition.

82. Au lieu de cela, la procédure « *comme en référé* » qu'édicte, uniquement en faveur de l'administration, l'article 381 C.I.R. 92 permet de connaître la vérité judiciaire sur la légalité des investigations de l'administration avant la taxation.

Il n'est dès lors pas certain que l'administration aura toujours intérêt à introduire une telle demande d'astreinte. La clarté sur le plan juridique qui en résulterait pourrait en effet tourner à son détriment.

83. Il faut par conséquent se demander s'il est bien légitime, pour le législateur, d'avoir prévu la possibilité de faire statuer, fût-ce implicitement quoique certainement, sur la légalité de procédure, avant taxation, uniquement pour l'administration fiscale.

Il faut en effet remarquer qu'il n'existe aucune possibilité pour le contribuable, avant taxation, d'introduire une procédure « *comme en référé* » permettant de contester, à tort ou à raison, la légalité d'une mesure

93. Art. 444 C.I.R. 92.

94. Art. 23 du Code judiciaire.

d'investigation dont il fait l'objet. Une telle procédure lui serait pourtant particulièrement utile, parce que, s'il obtient gain de cause, cela lui permettrait d'éviter des mesures d'investigation ultérieures, conduisant à une taxation qui se fonderait exclusivement sur des actes reconnus illicites commis par l'administration.

En prévoyant une telle procédure en faveur d'une seule des parties, l'administration fiscale, la loi ne nous paraît pas respecter le principe de « *l'égalité des armes* » consacré par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

La question de la conformité du texte à cette Convention pourrait être posée à toute juridiction belge, qui a le devoir d'apprécier la conformité des lois belges aux traités internationaux.

Le droit d'accès au juge et le principe de l'égalité des armes impliquent l'obligation de garantir un juste équilibre entre les parties au procès et d'offrir à chaque partie la possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son ou ses adversaires⁹⁵.

La Cour constitutionnelle a admis que l'égalité des armes était violée, notamment s'agissant de l'interprétation d'une disposition par laquelle seul l'héritier ou le contribuable supporte les dépens de l'instance et les frais d'expertise, par exception au Code judiciaire⁹⁶.

La Cour européenne des droits de l'Homme estime également que le fait qu'un contribuable ne puisse avoir accès à son dossier, sans justification de cette restriction par la protection d'intérêts nationaux vitaux ou la sauvegarde des droits fondamentaux d'autrui, viole le principe d'égalité des armes⁹⁷.

L'octroi d'une procédure en référé uniquement à l'administration fiscale met le contribuable dans une situation de net désavantage de sorte qu'il nous paraît en ressortir une violation du principe de l'égalité des armes.

Tout comme les autres dispositions citées ci-dessus, notamment celles relatives aux délais, la possibilité pour l'administration de requérir du juge une astreinte existe non seulement en matière d'impôts sur les revenus, mais également en cas d'infraction à d'autres Codes fiscaux concernant des impôts fédéraux.

5. Autres dispositions

84. La loi prévoit encore quelques autres dispositions, et il faut souligner que le projet initial a été abandonné en ce qui concerne un autre point.

5.1. Accès du fisc aux renseignements communiqués aux administrations étrangères

85. L'article 17 nouveau de la loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales prévoit que lorsque l'administration fiscale communique des informations à une administration étrangère dans le cadre des échanges d'informations automatiques sur les comptes bancaires, elle est également en droit d'utiliser ces informations pour établir des impôts à charge du même contribuable ou d'autres personnes, ou pour assurer le recouvrement de l'impôt.

Il s'agit des cas où l'administration belge reçoit des banques et autres organismes soumis aux règles CRS⁹⁸ ou FATCA⁹⁹, des renseignements destinés à être communiqués à une administration fiscale étrangère.

Jusqu'à présent, l'administration se bornait à un rôle de pure transmission, et communiquait à des administrations étrangères des informations qu'elle ne pouvait elle-même utiliser.

Désormais, la loi permet à l'administration de faire usage de ces données de la même manière que si elle les avait recueillies dans le cadre d'une procédure fiscale ordinaire. Elle peut par conséquent utiliser ces informations pour procéder à la taxation du contribuable concerné, ou encore pour taxer une tierce personne en raison d'éléments découverts dans les informations ainsi transmises.

Le texte prévoit également la possibilité pour l'administration d'utiliser de telles informations dans le cadre du recouvrement de l'impôt, à charge d'un contribuable belge ou étranger. Aucune distinction n'est faite quant à la personne contre laquelle les informations seront utilisées.

95. Cour eur. D.H., *Dombo c. Pays-Bas*, 27 octobre 1993, § 33 ; Grande Chambre, *Öçalan c. Turquie*, 12 mai 2005, § 140 ; *Yvon c. France*, 24 avril 2003, § 31 ; *Roux c. France*, 25 avril 2006, § 23 ; *Batsanina c. Russie*, 26 mai 2009, § 22 ; *Versini c. France*, 11 mai 2010, § 62.

96. C.C., arrêt du 8 mai 2019, Rôle n° 6904.

97. Cour eur. D.H., *Chambaz c. Suisse*, 5 avril 2012, requête n° 11663/04.

98. Common Reporting Standard (CRS), voir Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, Seconde édition, OCDE, 27 mars 2017.

99. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), loi américaine qui vise à prévenir l'évasion fiscale mondiale par les citoyens américains. Le 23 avril 2014, la Belgique et les États-Unis ont signé un accord intergouvernemental (IGA) dans lequel le SPF Finances s'engage à communiquer les informations visées par FATCA à l'IRS. Attention, le 24 mai 2023, la Chambre contentieuse de l'Autorité de protection des données a décidé d'interdire le traitement par le SPF Finances des données des Américains accidentels belges en application de l'accord FATCA et de la loi du 16 décembre 2015 (décision 61/2023).

5.2. Pas d'accès au registre UBO pour faire du datamining

86. A l'origine, l'administration avait obtenu du ministre que l'on ajoute dans le projet de loi une possibilité pour ses services de consulter le registre UBO (registre des bénéficiaires effectifs des sociétés et autres entités juridiques), non pas pour taxer un contribuable déterminé, mais pour procéder à du « *datamining* ».

La loi antérieure permettait déjà à l'administration d'utiliser les données de ce registre pour taxer un contribuable déterminé, mais non pour en faire une véritable banque de données.

Il s'agissait, pour le fisc, dans le projet de loi initialement déposé¹⁰⁰ d'utiliser cet énorme registre, dans un but tout à fait différent de celui qui avait été prévu à l'origine. Il ne s'agissait plus de contrôler une personne sur laquelle on rassemblait le maximum d'informations mais de chercher, en utilisant le registre, à créer des banques de données ou à sélectionner des personnes qui doivent être contrôlées.

Il s'agissait, par conséquent, pour le fisc, de conforter encore le système de « *contrôle de masse* », que représente déjà sa procédure de datamining.

L'Autorité de protection des données a rendu un avis n° 203/2022 du 9 septembre 2022. Dans cet avis, elle considère que « *le datamining en masse, tel qu'envisagé par le projet, ne peut pas être jugé comme étant de nature à satisfaire aux exigences de nécessité et de proportionnalité. Les éléments mentionnés au point III.8 du formulaire de demande d'avis ne convainquent pas ; ils avancent seulement que cela est 'indispensable' et qu'il n'existe pas de 'mesures alternatives', sans expliquer pour quelles raisons ce serait effectivement le cas. En outre, l'Autorité rappelle qu'à la lumière de l'article 8 de la CEDH, tout traitement de données à caractère personnel doit être prévisible. Afin d'éviter l'application arbitraire de telles méthodes d'enquête et de recherche, il importe que les personnes concernées puissent évaluer dans quels cas le datamining peut être et sera utilisé. En aucun cas, la suppression des termes 'en ce qui concerne un*

contribuable déterminé' de l'article 322, § 1^{er}, alinéa 3 du CIR 92 ne répond à cette exigence. ».

Suite à cet avis, le ministre a retiré du projet de loi la modification proposée.

Ceci montre que lorsqu'une autorité investie d'un pouvoir d'avis peut être consultée, il est possible de limiter l'appétit croissant de l'administration fiscale pour des pouvoirs de plus en plus considérables, aboutissant à un contrôle de masse. Mais cela démontre aussi que la volonté d'aboutir à un tel type de contrôle existe, et qu'il est relativement exceptionnel qu'elle soit mise en échec.

6. Conclusion

87. L'ensemble des mesures commentées ici va dans un sens très clair.

Le législateur, par cette seconde loi relative à la procédure fiscale, a clairement voulu accroître les pouvoirs de l'administration fiscale, au détriment des contribuables.

L'extension des délais, ajoutée à toutes les mesures déjà décidées dans la première loi citée¹⁰¹ est sans doute la plus spectaculaire de ces mesures.

Il faut rappeler que ces mesures, contrairement à l'intitulé des plans dont elles font l'objet, n'ont aucun impact prévisible sur la fraude fiscale. Elles ont seulement pour objet de renforcer la position de l'administration face au contribuable, fraudeur ou non, accusé de fraude ou non, dans le cadre du contrôle de sa situation.

Ces mesures ne concernent, à de très rares exceptions près, pas plus les contribuables fraudeurs que les autres.

C'est l'ensemble de l'équilibre entre les droits du contribuable et les pouvoirs de l'administration, qui est ainsi compromis.

100. Art. 89.

101. T. AFSCRIFT, L'accroissement des pouvoirs de l'administration fiscale et de ses agents, *R.G.F.C.P.*, 2022/7, Kluwer, Bruxelles, 2022, pp. 2 à 17.